

UNIVERSITÉ DE PARIS
FACULTÉ DE DROIT

LA DETERMINATION FISCALE DES BENEFICES
COMMERCIAUX ET INDUSTRIELS
EN EGYPTE ET LES RECOURS CONTENTIEUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT
PRÉSENTÉE PAR

GAMIL CHALOM

Prix Vermont

AVOCAT A LA COUR

(EXTRAIT DE «L'ÉGYPTE CONTEMPORAINE», REVUE DE LA SOCIÉTÉ FOUAD 1^{ER}
D'ÉCONOMIE POLITIQUE, DE STATISTIQUE ET DE LÉGISLATION, T. XI^e PP. 453 A 622)



S.O.P. - PRESS
(SOCIÉTÉ ORIENTALE DE PUBLICITÉ)
LE CAIRE, 1949

UNIVERSITÉ DE PARIS
FACULTÉ DE DROIT

LA DETERMINATION FISCALE DES BENEFICES
COMMERCIAUX ET INDUSTRIELS
EN EGYPTE ET LES RECOURS CONTENTIEUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT
PRÉSENTÉE PAR

GAMIL CHALOM

Prix Vermond

AVOCAT A LA COUR

(EXTRAIT DE «L'ÉGYPTÉ CONTEMPORAINE», REVUE DE LA SOCIÉTÉ FOUAD 1^{er}
D'ÉCONOMIE POLITIQUE, DE STATISTIQUE ET DE LÉGISLATION, T. XL^e PP. 453 A 622)



S.O.P. - PRESS
(SOCIÉTÉ ORIENTALE DE PUBLICITÉ)
LE CAIRE, 1949



A LA
MÉMOIRE DE MON PÈRE



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41550213_0003

INTRODUCTION

L'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels a été introduit en Egypte aux termes de la loi N° 14 de 1939.

Plus précisément, il forme le livre II de la dite loi, le livre I se rapportant à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, et le livre III à l'impôt sur le revenu du travail.

Le retard mis dans l'introduction de ces impôts provient du Régime spécial sous lequel se trouvait le pays, Régime dit Capitulaire qui se traduisait notamment en matière financière par l'obligation pour l'Etat Egyptien d'obtenir l'accord préalable des Puissances Capitulaires sur toute "imposition directe" des étrangers, projetée.

Comme cet accord n'était pas facile à obtenir, l'Etat Egyptien s'était vu contraint de renoncer à imposer "la richesse mobilière" car il ne pouvait être question pour lui d'imposer ses ressortissants à l'exclusion des étrangers.

Le régime capitulaire a été supprimé par les Accords de Montreux du 8 Mai 1937, ce qui a permis aux gouvernants du pays d'envisager notamment les impôts qui forment l'objet de la loi N° 14 de 1939.

* * *

La loi établissant un impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels — qui seule retiendra notre attention — reproduit les plus importantes dispositions du chapitre Ier du Titre I du Code Général français des Impôts Directs de 1934. Les gouvernants égyptiens n'ont fait qu'adapter ce dernier impôt aux conditions spéciales du pays.

Ce qu'il nous faut souligner dans cette introduction, c'est que l'impôt égyptien sur les bénéfices commerciaux et industriels est l'impôt de droit commun en ce sens qu'y sont assujettis tous ceux qui ne tombent pas sous le coup d'un autre impôt.

A ce point de vue, il se différencie nettement de l'impôt français: l'impôt de droit commun en France n'est pas l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels mais l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Le taux de l'impôt est de 12% mais depuis 1941 aux termes d'une loi N°60 de 1941 un impôt sur les bénéfices exceptionnels réalisés par les commerçants et industriels a été établi et demeure en vigueur à ce jour.

Cette loi considère comme bénéfice exceptionnel tout bénéfice qui dépasse 1°) soit le bénéfice d'une année, que choisira le contribuable pour les années 1937, 1938 et 1939 ou parmi les exercices financiers de l'entreprise clôturés au cours des années précitées; 2°) soit les 12% du capital réel investi comprenant les réserves existant au début de l'exercice durant lequel le bénéfice exceptionnel aura été réalisé.

Le taux du dit impôt que nous indiquons pour donner une idée des charges fiscales du commerce et de l'industrie en Egypte, est le suivant: 25 % du bénéfice exceptionnel quand il ne dépasse les 25 % du chiffre des bénéfices ayant servi de base de comparaison; 40 % de la partie comprise entre 25 % et 50 % du dit chiffre; 55 % de la partie comprise entre 50% et 75% du même chiffre de comparaison; 75% de toute partie au delà de cette proportion.



Les modifications apportées à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels depuis son introduction ont été de peu d'importance. Mais toutes se sont traduites par un élargissement de la "matière imposable".

Il nous faut signaler la réforme profonde de l'impôt soumise actuellement au Parlement.

La Chambre des Députés a approuvé il y a quelque temps un projet de loi supprimant l'art. 35 autorisant les sociétés anonymes et les sociétés en commandite à déduire de leurs bénéfices imposables les sommes distribuées aux actionnaires et aux commandités et frappées par l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Certains sénateurs se sont élevés contre la suppression projetée mais il semble que le Sénat finira par y souscrire ce qui entraînera une nette aggravation des charges fiscales du commerce et de l'industrie.



Pour donner une idée plus précise et plus concrète des charges fiscales du Commerce et de l'Industrie en Egypte nous allons à titre

d'exemple déterminer l'impôt dû par un revenu commercial ou industriel de L.E. 1000 par an et nous le comparerons à l'impôt qu'aurait payé un revenu identique s'il était agricole, immobilier ou s'il provenait du "travail", ou d'une "profession non commerciale".

Nous donnerons ensuite un tableau comparatif du rendement des principaux impôts égyptiens. Cela nous permettra de dégager les caractéristiques du système fiscal égyptien.



Un revenu commercial de L.E. 1000 par an réalisé par un commissionnaire (commerçant sans capital) ou par un commerçant artisan ou industriel possédant un capital de L.E. 3000, paye L.E.120 à titre d'impôt sur les bénéfices ordinaires et L.E. 353 à titre d'impôt sur les bénéfices exceptionnels soit au total L.E. 473.

Un revenu "agricole" de L.E. 1000 par an ne paie rien du tout.

Un revenu immobilier "foncier de L.E. 1000 par an paye L.E.80, (nous tablons sur des terrains loués à raison de L.E.20 le feddan qui est le taux des locations agricoles.)

Un revenu immobilier "urbain" de L.E. 1000 par an paye L.E. 120 d'impôt.

Un revenu du "travail" de L.E. 1000 par an paye L.E.42,800m/ms.

Un revenu de L.E. 1000 d'une profession non commerciale payerait L.E.20. (Nous donnons ce chiffre sous toutes réserves. L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales n'étant pas établi d'après les bénéfices réels, mais d'après la valeur des lieux occupés, il n'est pas possible de déterminer l'impôt moyen payé. Ce chiffre d'ailleurs à notre sens pèche par excès plutôt que par défaut.)

On s'étonnera de ne pas trouver dans le tableau ci-après, mention de l'impôt général sur le revenu et de l'impôt sur les bénéfices agricoles.

L'impôt général est sur le point d'être introduit dans le pays (1).

Quant aux bénéfices agricoles ils ont été expressément exemptés de l'impôt aux termes de la loi N° 14 de 1939; ils demeurent exemptés de l'impôt et ne sont appelés d'après le projet de réforme introduit à être imposés que dans le cas où ils proviennent de sous locations de terres.

(1) La loi N° 99 de 1949 instituant l'impôt général sur le revenu a été promulguée depuis. (Voir Journal Officiel N° 103 du 4 Août 1949).

	RECouvreMENTS EFFECTUÉS										PRÉVISIONS BUDGETAIRES	
	1938/39	1939/40	1940/41	1941/42	1942/43	1943/44	1944/45	1945/46	1946/47	1947/48	1948/49	
	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	L.E.	
Impôt foncier	5.119.747	5.182.551	5.866.923	5.465.932	5.309.298	4.478.706	4.651.541					
Impôt sur la propriété bâtie et taxe des ghaffirs	1.116.518	1.154.806	1.122.273	1.134.041	1.197.253	1.254.658	1.361.269	5.657.734	5.477.682	4.195.400	4.970.000	
Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers				1.419.118	1.801.644	2.322.052	2.201.208					
Impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels				1.080.362	2.992.082	4.051.838	3.612.477					
Impôt sur les traitements et salaires	403.362	2.687.928	2.049.492	668.487	970.209	1.191.379	1.624.463	16.329.825	15.496.736	10.495.000	18.575.000	
Impôt sur les bénéfices des prof. non commerciales				27.159	28.146	23.255	40.233					
Impôt sur les bénéfices exceptionnels	—	—	—	560.765	5.548.040	6.459.694	5.956.377			3.000.000	4.500.000	
Droits de douane ...	15.836.519	14.351.430	11.618.708	20.775.371	21.323.523	24.081.601	29.412.579	36.213.221	48.474.460	39.015.500	56.787.500	
Recettes Générales de l'Etat	40.393.341	41.174.155	43.677.489	56.335.639	67.140.764	77.773.827	87.730.528	103.498.761	109.958.545	94.175.500	141.510.600	

On relèvera que le produit de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales est insignifiant.

C'est que ces bénéfices ainsi que nous l'avons déjà mentionné ne sont pas imposés réellement mais forfaitairement, d'après la valeur locative des lieux occupés, et cela suivant un taux modique: un projet de réforme de l'impôt a été introduit en vue d'imposer les bénéfices réellement.

On constatera aussi que le produit de l'impôt foncier a baissé durant les dernières années. En l'espace de 10 ans il est tombé de plus de 20 % alors que cependant, comme on le sait, la valeur de la terre n'a fait qu'augmenter.

L'explication est à trouver dans les dégrèvements consentis d'une part, et d'autre part dans la loi elle-même qui en fixant un maximum à l'impôt dû par feddan, a cristallisé cet impôt sur niveau de P.T.164 par feddan.

Une réforme de la loi a été envisagée tendant à supprimer le plafond y fixé et à imposer la terre d'après un taux de 16 %.

On constatera également que le produit des droits de douane n'a cessé d'augmenter. Il dépasse aujourd'hui le budget des recettes de l'exercice 1938/1939.

On constatera enfin que le produit de l'impôt payé par la richesse mobilière et notamment par le commerce et l'industrie est substantiel. Qu'il vient en importance après celui des droits douaniers.

En l'état de ce qui précède, nous pouvons caractériser comme suit le système fiscal égyptien qui est le système, ne l'oublions pas, d'un pays essentiellement agricole :

Il fait un sort privilégié :

à l'agriculture

à la propriété terrienne

et aux professions non commerciales.

Il frappe équitablement le travail et la propriété bâtie.

Il frappe assez lourdement le capital mobilier, le commerce et l'industrie.

Il frappe bien lourdement les importations donc les consommateurs.



Objet de notre étude.

La loi imposant des bénéfices commerciaux et industriels a donné naissance, lors de sa promulgation à de précieux commentaires.

Depuis, une abondante jurisprudence s'est formée qui n'a pas encore fait l'objet d'une étude systématique.

Notre travail tend à combler partiellement cette lacune.

Il porte sur la plus grande partie — qui est en même temps la plus importante — de cette jurisprudence, celle formée en matière de détermination des bénéfices commerciaux et industriels et de recours contentieux.

On trouvera donc dans les pages qui suivent les solutions données par les tribunaux aux questions soulevées par l'application des règles légales en la dite matière ainsi que les principes généraux retenus.

Notre étude est donc au premier chef une étude "pratique".

Nous n'avons cependant pas négligé les questions théoriques.

Si nous n'avons fait que signaler les questions sur lesquelles un accord aujourd'hui est réalisé, par contre nous nous sommes attachés à celles qui ont été insuffisamment approfondies ou qui demeurent litigieuses.



La jurisprudence étudiée est dans l'ensemble remarquable.

Nous ne l'avons cependant pas suivie, comme on le conçoit, sur tous les points.

Notamment, sur la question des provisions, de la nature de la fonction des Commissions d'estimation, du recours prévu par l'art. 45, nous avons exprimé plus que des réserves. Nous avons donné des précisions, qui, nous l'espérons ne seront pas inutiles.



Le législateur égyptien n'ayant fait qu'adapter l'impôt français sur les bénéfices commerciaux et industriels aux conditions spéciales du pays, nous avons été amené tout le long de notre exposé à relever les points de ressemblance et de dissemblance qu'accusent les droits fiscaux égyptien et français.

Cette "comparaison" des droits revêt ici une importance spéciale : elle est la condition même d'une saine interprétation de la législation égyptienne relative à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels.

Février 1919.

ABREVIATIONS

<i>Tribunal Mixte du Caire</i>	<i>T.C.</i>
<i>Tribunal Mixte d'Alexandrie</i>	<i>T.A.</i>
<i>Cour d'Appel Mixte :</i>	<i>A.C.</i>
<i>Répertoire Permanent de Législation égyptienne :</i>	<i>Rep.</i>
<i>Bulletin de Législation et de Jurisprudence égyptienne :</i>	<i>B.</i>
<i>Gazette des Tribunaux Mixtes :</i>	<i>G.</i>
<i>Journal des Tribunaux Mixtes :</i>	<i>J.</i>
<i>Revue de Science et de Législation financières :</i>	<i>R.S.L.F.</i>
<i>Lucien Bocquet. L'impôt sur le revenu cédulaire et général, 4e. édition :</i>	<i>Bocquet</i>
<i>E. Allix & M. Lecerclé. L'impôt sur le revenu.</i>	<i>Allix et Lecerclé</i>

PREMIERE PARTIE

**DÉTERMINATION DES BÉNÉFICES COMMERCIAUX
ET INDUSTRIELS IMPOSABLES**

CHAPITRE PREMIER

PÉRIODE IMPOSABLE

I

ANNEE CIVILE OU EXERCICE COMMERCIAL

La règle posée par l'article 38.

La base de l'imposition en la cédule des bénéfices commerciaux et industriels comprend en principe les bénéfices d'une année entière.

L'année envisagée est l'année civile. Le législateur cependant, autorise le contribuable à substituer à l'année civile l'exercice commercial, soit la période de 12 mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan.

C'est ce qui résulte des termes de l'art. 38 qui suivent :

“ L'impôt est établi chaque année sur les bénéfices nets
“ réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze
“ mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier
“ bilan.”

L'imposition sur les résultats de l'exercice commercial impliquant l'existence d'un bilan, il en résulte que les contribuables qui ne tiennent pas de comptes dont les bénéfices sont estimés forfaitairement, doivent l'impôt d'après l'année civile.

Si le contribuable peut déplacer la date de clôture de son exercice.

En l'état de l'article 38, le contribuable est-il en droit d'établir un bilan portant sur moins de 12 mois ? C'est l'hypothèse d'un contribuable qui, par exemple, a fondé son entreprise au mois de mars et qui voudrait faire coïncider son exercice avec l'année civile.

Cette hypothèse en suggère une autre: celle du contribuable qui établirait un bilan de plus de 12 mois, ayant fondé son établissement en mars 1947, par exemple, il voudrait clôturer son exercice en décembre 1948.

A notre sens, les dispositions de la Proclamation N° 362 dont les effets ont été maintenus par le D.L. N° 105 de 1945 n'autorisent pas l'établissement d'un bilan intermédiaire de plus de 12 mois, ces dispositions portant obligation au contribuable sous peine d'une forte sanction pénale, de faire sa déclaration dans l'année et de payer l'impôt sur la base de sa déclaration.

Quant au bilan de moins de douze mois, aucune objection ne saurait être soulevée quant à son établissement que le contribuable soit imposé d'après ses bénéfices réels ou forfaitaires.

Droit Français

L'art. 38 correspond au 1er paragraphe de l'art. 6 du Code Général. Ce 1er paragraphe formait l'art. 2 de la loi du 31 juillet 1917.

Mais vu les contestations que son application a soulevées, il a été complété comme suit par l'art. 3 de la loi du 30 décembre 1928 qui a été conservé par l'art. 6 du Code Général :

“Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou de moins de douze mois, l'impôt est néanmoins établi sur les résultats du dit exercice.

“Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de l'année suivante est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Les mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

“Lorsqu'il est établi des bilans successifs au cours d'une année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt au titre de l'année suivante”.

II

OPERATIONS PRISES EN COMPTE AU COURS DE LA PERIODE IMPOSABLE

La question du rattachement des bénéfices et charges

Nous avons vu que l'art. 38 dispose que l'impôt est établi sur les bénéfices réalisés. Mais quand un bénéfice est-il à considérer comme réalisé?

Le bénéfice net étant constitué par le bénéfice brut diminué des charges, la question se pose également de savoir quand une charge est à considérer comme réalisée, ou pour mieux dire, subie.

Plus précisément, y a-t-il bénéfice réalisé quand il est encaissé ou quand il est comptabilisé, constaté dans les écritures, ou quand l'opération qui l'a produit a simplement été conclue, constatée?

Et quant à la charge, doit-on considérer qu'elle est acquise le jour où elle est acquittée ou le jour où elle est née?

En d'autres termes, une recette est-elle imposable le jour où elle est encaissée ou le jour où elle est constatée? Une dépense est-elle déductible au jour de sa naissance ou au jour de son acquit?

La question que nous nous posons est celle du rattachement des droits et des charges.

Le contribuable est-il libre de ne faire état que des bénéfices effectivement encaissés et des dépenses effectivement faites ou bien est-il tenu de prendre en considération les droits et charges afférents à la période considérée?

La question en un mot revient à savoir si le contribuable est tenu d'établir ses bénéfices d'après le compte de Caisse ou celui "des droits constatés".

Intérêt de la question

Nous allons donner ci-après quelques cas illustrant l'intérêt de la question.

En cas de déficit : une recette rattachée à un exercice déficitaire peut ne pas se trouver imposable.

En cas de modification du tarif de l'impôt : il n'est pas indifférent qu'une recette soit rattachée à un exercice plutôt qu'un autre lorsqu'à ces exercices des taux différents sont applicables.

En cas de prescription des droits du Trésor : le rattachement d'une recette à une période sur laquelle les droits du Trésor sont éteints se traduit par son exonération.

En cas de progression du tarif : le rattachement d'une recette à un exercice peut faire rentrer les bénéfices dans une tranche fortement imposée.

En cas de report du déficit : si une dépense est rattachée à un exercice éloigné excédentaire déjà, le contribuable peut n'être plus en mesure de bénéficier du report de son déficit.

Difficultés de la question

La question peut présenter des difficultés lorsque notamment l'origine du droit est incertaine ou lorsque la recette intéresse plusieurs exercices, lorsque sa liquidation est suspendue en l'attente d'une décision judiciaire lorsqu'elle provient d'une transaction pour laquelle des versements par termes ont été stipulés.

Jurisprudence

Si la jurisprudence n'a eu qu'une seule fois l'occasion d'aborder la question de rattachement des bénéfices, par contre, sur le rattachement des dépenses, nous trouvons plusieurs décisions dont on peut tirer une règle précise. Aussi, considérerons-nous la décision rendue en matière de bénéfice comme isolée et fonderons-nous nos conclusions sur la jurisprudence intervenue en matière de dépenses.

A. — IMPUTATION DES CHARGES*Commissions*

La question s'est posée de savoir à quel exercice devaient être imputées des commissions octroyées à un employé.

Est-ce à l'exercice durant lequel les opérations qui ont donné lieu aux commissions sont intervenues ou à l'exercice au cours duquel elles ont été réglées par l'employeur?

C'est en faveur de la première solution que le Tribunal Mixte du Caire, par jugement du 3 avril 1947, en une affaire Valsamidis s'est prononcé; la deuxième solution, a fait observer le Tribunal, pouvant avoir pour effet de faire tomber les bénéfices au chiffre où ils ne sont pas imposables.

Gratifications

Dans le même sens, le Tribunal Mixte d'Alexandrie, dans une affaire British Egyptian Cotton Co. Ltd. a retenu qu'une gratification ne pouvait être déduite que des bénéfices de l'exercice au cours duquel elle a été méritée. (2 juin 1948, Rép. 167).

Cette solution a été présentée par le Tribunal comme une application du principe de l'autonomie des exercices. (V. infra p. 475).

Réparations

Dans l'affaire Khédivial Mail Line, le Tribunal Mixte d'Alexandrie a retenu :

“qu'il est conforme à une politique comptable saine, de faire supporter par l'exercice au cours duquel une avarie ou un dommage a été subi, les dépenses nécessaires à leur réparation, même au cas où la réparation est différée à une époque ultérieure”.

Ristournes

Une Société de pressage de coton, au cours de l'exercice 1942-1943, a fait une ristourne de L.E. 13.000 à certains de ses clients.

Les services de la Société ayant été payés au cours de l'exercice 1942-1943, la question s'est posée de savoir si la ristourne devait être déduite des bénéfices de l'exercice 1942-1943 au cours duquel a été encaissé le prix du pressage ou des bénéfices de l'exercice 1943-1944 au cours duquel la ristourne a été opérée.

C'est pour la seconde solution que la Cour s'est prononcée

Faut-il y voir une atteinte au principe de l'indépendance des exercices admis par le Tribunal d'Alexandrie expressément?

Non, car la ristourne a été décidée en 1943-1944 et qu'elle dépendait de la bonne volonté de la Société et n'était pas acquise aux clients de par les termes des contrats passés avec ces derniers.

Amortissements

La date d'amortissement d'une créance irrécouvrable a été critiquée par le Fisc dans une affaire Société Nationale du Papier.

Le Fisc n'a pas contesté le caractère irrécouvrable de la créance, il n'a pas contesté son amortissement mais a reproché à la Société d'avoir procédé tardivement à l'amortissement de la créance.

Pratiquement, le procédé de la Société a eu pour effet de ne pas faire rentrer ses bénéfices exceptionnels dans la 4ème tranche imposable à concurrence de 75%.

La Cour n'a pas, à notre connaissance, statué en l'affaire.

La tardivité de l'amortissement est une question de fait. Si la Cour y répond par l'affirmative, l'amortissement des créances de la Société devra être rattaché à l'exercice où l'on pouvait raisonnablement considérer ces créances comme irrécouvrables.

Le contribuable dans ce cas court le risque de voir son recours en restitution prescrit. Mais il n'a qu'à s'en prendre à lui-même d'avoir mal apprécié la qualité de ses créances.

B. — REALISATION DU BENEFICE

La jurisprudence mixte a abordé la question à l'occasion de la détermination des bénéfices des maisons de prêt sur gages.

Ces dernières soutenaient que leurs bénéfices ne pouvaient être considérés comme réalisés que lors de l'encaissement des intérêts qui leur étaient dûs et la Cour leur a donné raison.

Dans un arrêt du 8 mai 1948 la Cour a jugé que la réalisation du bénéfice des Monts de Piété ne devient effective qu'au moment où les intérêts qui lui sont dus sont réglés.

La Cour a ajouté qu'à cet égard il n'y avait aucune raison d'adopter une solution différente de celle que consacre l'art. 18 de la loi d'après lequel l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements "est liquidé sur le montant brut des intérêts. Il est dû par le seul fait du paiement des intérêts, de quelque manière qu'il soit effectué".

Dans un second arrêt Georgiadès, du 22 mai 1948 (Rep. 181) la Cour a confirmé sa manière de voir en retenant que les intérêts et droits de garde qui constituent la principale partie du bénéfice brut du prêteur sur gages, ne sont imposables que du jour du remboursement du prêt ainsi que le prescrit l'art. 18.

Cette jurisprudence est très critiquable.

1°) Elle applique à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels une règle de la cédule des valeurs mobilières, méconnaissant le principe de l'autonomie des cédules qu'elle a d'ailleurs proclamé dans l'arrêt magistral rendu en l'affaire Géronimo (v. infra p. 524).

2°) Elle méconnaît les règles de la comptabilité commerciale et fiscale dont le propre est d'être tenue en droits constatés.

Ainsi que l'a rappelé M. Sauvel:

"La comptabilité commerciale mentionne et traduit en chiffres tout ce qui contribue à composer la situation financière de

l'intéressé, c'est-à-dire non seulement les fonds, mais les droits dont il est titulaire, droits à son profit, ce sont les créances actives, droits à sa charge, ce sont les créances passives ou dettes.

"Ces droits sont constatés dès leur naissance". (Revenus Réels et Impôts Directs p. 11).

Dans ces conditions, le bénéfice du prêteur est acquis le jour où le compte de l'emprunteur est débité.

On se convaincra du bien-fondé de cette solution en songeant au bénéfice du vendeur; ce bénéfice est acquis le jour où la vente est terminée et la marchandise livrée et il importe peu que l'acheteur doive se libérer après.

La doctrine française sur ce point est unanime.

Bocquet a rappelé que:

"Conformément aux règles de la comptabilité commerciale on doit, pour déterminer le bénéfice net servant de base à l'impôt, tenir compte de toutes les créances acquises au cours de l'exercice envisagé: c'est donc le montant total des ventes définitivement conclues pendant cet exercice qui doit être retenu en vue de l'établissement de l'impôt".

M. Rogeon, Durand et Bourrel ont exprimé le même avis:

"Un gain, même non encore encaissé est à considérer comme réalisé dès que les comptes ont été servis notamment le client débité.

"Une perte même non définie, dès la passation des écritures notamment au débit d'un des comptes d'actifs.

"Aux termes de l'art. 1583 du C.C. la vente est parfaite dès lors qu'on est convenu de la chose et du prix. Il s'ensuit que le montant des ventes effectuées au cours de l'exercice doit être retenu même si elles n'ont pas encore été réglées au cours de l'exercice. D'une manière générale d'ailleurs le chiffre des recettes doit s'entendre du montant des créances acquises et ces créances doivent être rattachées pour leur montant intégral à l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance." (Rogeon Durand et Bourrel: "Le régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières", p. 413).

C. — CONCLUSION

Si le Tribunal du Caire n'a pas estimé utile de fonder sa décision, par contre, le Tribunal d'Alexandrie à l'appui de sa manière de voir a fait état des règles comptables classiques.

Ce renvoi aux règles de la comptabilité est tout à fait justifié et est admis par la doctrine et la jurisprudence françaises ainsi que nous l'avons signalé.

Avec M. L. Quesnot nous dirons en conclusion qu' :

“Il faut s'attacher à la date de naissance de la charge et non pas à celle où elle est acquittée, étant de l'essence même de toute comptabilité d'être tenue en droits constatés, c'est-à-dire abstraction faite des faits matériels de recettes et de dépenses et en faisant entrer en compte à leurs dates réelles les droits de toute nature acquis par l'entreprise ou les charges qu'elle assume à des échéances plus ou moins éloignées.” (“Administration Financière” 4e Ed. p. 109).

Fait générateur et acte de naissance

Pour terminer, signalons qu'on confond très souvent l'acte générateur avec l'acte de naissance.

Cependant, ces actes doivent être distingués soigneusement :

“L'acte générateur est l'acte d'engagement, l'acte de naissance est celui où le droit est acquis.

“Par l'engagement, la dette n'est pas encore née, elle est conçue: elle n'est pas née tant que le créancier ou le débiteur n'ont pas rempli les conditions prévues par les lois, les règlements ou les contrats.” (Dr. Van Suchan: L'exercice et la gestion in. Annales des Finances publiques comparées, T. II).

Cette distinction a été faite également par M. Jeze qui enseigne que pour chaque individu le fait “générateur” de tel impôt auquel il est soumis précède la naissance de la créance de cet impôt au profit du fisc contre cet individu.

Lorsqu'un individu se trouve remplir toutes les conditions légales pour être imposable, il n'est pas encore débiteur de l'impôt. C'est pourquoi dans ce cas, on peut critiquer l'expression “fait généra-

teur de l'impôt". Elle laisse croire que l'individu est devenu ipso facto débiteur de l'impôt, qu'il est placé de plein droit dans la situation juridique.

"L'individu remplit simplement toutes les conditions requises par la loi pour que l'Administration puisse le constituer débiteur de telle somme au titre de tel impôt, créer pour telle personne la situation juridique individuelle de débiteur de telle somme."

(Le fait générateur de l'impôt in *Revue de Science et de Législation financière*, année 1937, p. 608 et s.)

Droit Etranger

Etats-Unis. La Méthode de l'exercice ou des droits constatés par opposition à la méthode du compte de caisse est exigée par l'administration de tous les contribuables qui ont à se livrer à un inventaire pour la détermination de leur revenu.

Ceux qui n'ont pas à dresser un inventaire, sont donc libres de choisir entre le compte de caisse et le compte de droits.

Lorsque c'est le compte de caisse qui est tenu, la jurisprudence interprète largement la notion de revenu en espèces. Elle considère que vaut un encaissement un effet remis, un paiement non fait directement mais déchargeant l'intéressé.

(Jean Lucet - Talamon. Les taxes fédérales sur les Sociétés de capitaux aux Etats-Unis, pp. 52 et s.)

Angleterre. La jurisprudence considère que c'est la date où se crée le contrat qui détermine l'année où doivent être inscrits les débits comme les crédits.

(Jean Lhomme: L'impôt sur le Revenu en Angleterre, p. 257.)

III.

L'INDEPENDANCE DES EXERCICES

La règle de l'indépendance ou de la spécialité des exercices est celle d'après laquelle les bénéfices se calculent sur une période qui

doit être envisagée isolément et ne peuvent être diminués du solde déficitaire résultant des périodes antérieures.

Cette règle a été formellement admise par la jurisprudence.

Le législateur égyptien suivant en cela l'exemple donné par les législateurs étrangers y a apporté une dérogation aux termes de l'art. 57 que nous étudierons plus loin (v. *infra* p. 526.)

CHAPITRE II

L'ÉVALUATION DES BÉNÉFICES IMPOSABLES

Au regard des sociétés par actions, les bénéfices réels sont ceux "dûment constatés par les bilans" (art. 42) et au regard des "Sociétés autres que les Sociétés par actions et particuliers", les bénéfices réels sont ceux "dûment constatés par les comptes réguliers de l'entreprise" (Art. 47).

Aux bénéfices réels s'opposent les bénéfices forfaitaires.

Nous diviserons donc ce chapitre en deux sections:

Une première que nous consacrerons à l'évaluation des bénéfices réels et, la deuxième que nous consacrerons à l'évaluation des bénéfices forfaitaires.

SECTION I. — BÉNÉFICES RÉELS

Le bénéfice imposable est en principe le bénéfice net, c'est-à-dire l'excédent du bénéfice brut sur les charges grevant l'entreprise pendant la période envisagée.

Le bénéfice imposable ne s'identifie cependant pas avec le bénéfice net. Pour l'obtenir il faut lui faire subir un certain nombre de déductions prévues par la loi.

1°. — ÉLÉMENTS IMPOSABLES

Bénéfice brut

Notion du bénéfice brut

Le bénéfice brut comprend deux éléments : le produit brut de l'exploitation proprement dite et des gains divers ou accessoires.

L'article 39 par. 1 dispose expressément que:

"Les bénéfices nets imposables sont déterminés par les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par

les entreprises y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours soit en fin de l'exploitation."

Cet article est la reproduction fidèle du 1er. paragraphe de l'article 7 du Code Général français des Impôts Directs qui a mis fin à la question longuement controversée en France, de savoir si les bénéfices tombant sous le coup de l'impôt étaient les bénéfices en "revenu" uniquement ou les bénéfices en "capital" également.

L'article 7 a consacré la thèse administrative, déterminant ainsi les bénéfices d'après le bilan et non pas d'après le compte d'exploitation.

Est donc bénéfice par application de l'article 39 par. 1 :

"toute augmentation de l'actif net de l'entreprise telle qu'elle ressort au compte profits et pertes, c'est-à-dire toute la plus value réalisée entre deux bilans successifs quelles que soient les sommes de cette plus value".

De la réalité du bénéfice.

Avant de se demander si un profit est imposable ou non il faut savoir d'abord si l'on est en présence d'un profit effectif.

Cela semble aller de soi mais la pratique révèle combien il est difficile d'affirmer qu'une opération a laissé un profit ou non.

Il doit être bien entendu que le bénéfice doit se traduire par un enrichissement; si donc dans une opération un contribuable ne retrouve que sa mise, que ce qu'il a engagé, si son patrimoine n'a subi aucune augmentation, ce contribuable ne peut être crédité d'un bénéfice.

Il doit être bien entendu, de même que toutes les passations figurant à l'actif ne constituent pas nécessairement des créances comme elles ne constatent pas nécessairement des bénéfices, ces passations ont pu avoir été faites pour des nécessités comptables et il faut toujours rechercher la réalité de l'opération.

Nous allons illustrer ce qui précède par les espèces qui suivent tirées de la jurisprudence.

Restitution de quote-part.

La question s'est posée de savoir si les sommes distribuées par un fonds de garantie (constitué par les courtiers de la Bourse des Contrats d'Alexandrie) à l'un de ses membres sont imposables.

La Cour a répondu par la négative ayant analysé cette distribution en une restitution au courtier de sa quote-part.

(A.C. 1er Juin 1946 B.58.22)

Il est bien clair qu'en reprenant sa quote-part dans le fond, le courtier ne réalisait aucun bénéfice.

Et le fisc en demandant à taxer cette restitution demandait en réalité la taxation du "capital" et non pas celle du "bénéfice".

Attribution d'actions gratuites à la suite de l'incorporation des réserves au capital.

Les Tribunaux ont connu de la question en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, l'Administration ayant considéré la remise d'actions nouvelles comme une "distribution".

Mais on conçoit aisément que la question puisse se poser en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux à la suite d'une prétention de l'administration d'imposer des actions qu'elle aura trouvées dans le portefeuille d'un contribuable.

Les principes en jeu étant les mêmes, il y a lieu conformément à la jurisprudence de la Cour de ne pas imposer des actions gratuites attribuées à la suite de l'incorporation des réserves au capital.

La dernière décision rendue est un jugement du Tribunal du Caire du 4 Avril 1947 B.60.37

Jurisprudence anglaise.

Signalons que la jurisprudence anglaise est fixée en ce sens qu'une distribution d'actions gratuites est considérée comme un "avantage en capital" et n'est donc pas imposable si les bénéficiaires n'ont pas la possibilité de toucher la valeur liquide des actions.

(aff. Inland Revenue c/ Blott. 1921)

Elle correspond à un revenu dans le cas contraire, car on estime alors que ce n'est qu'un autre moyen de fournir des dividendes.

(J. L'homme. L'impôt sur le revenu en Angleterre p. 239).

Rachat par une Société de ses actions au dessous du pair.

La Cour a jugé que lorsqu'une Société rachète un certain nombre de ses actions au dessous du pair et passe la différence aux réserves,

cette différence ne représente pas un bénéfice réel mais simplement comptable donc non imposable.

La Cour a fait observer contrairement aux prétentions du Fisc :

- (a) qu'il n'est nullement établi que cette différence a été prélevée sur les bénéfices.
- (b) qu'une société, comme être moral, n'est pas débitrice envers ses actionnaires des montants nominaux des actions, que ses créanciers non plus ne sont pas créanciers de la société de la valeur nominale de leurs actions.

Qu'en toute hypothèse, soit :

- 1) que la Société après rachat de ses actions les garde dans son portefeuille en passant la différence du prix normal aux réserves ;
- 2) que la société annule purement et simplement les actions ;
- 3) que la société revende les actions à des tiers, il n'en résulte pas de bénéfice en réalité pour la société.

Dans le 1er cas la société paye de son capital le prix intrinsèque et égal d'une action qu'elle garde à sa disposition.

Dans le 2ème. cas il s'agit simplement d'une réduction du capital.

Dans le 3ème. cas il n'y a aucun changement dans la situation sauf à supposer qu'il y aurait par la hausse ou la baisse du marché une perte ou un bénéfice résultant de cette transaction. Mais en tous cas, il n'y a aucune question soulevée dans cette affaire de revente des actions.

Les seuls qui pourraient tirer un bénéfice de l'opération litigieuse seraient les actionnaires restants après le rachat, qui par la diminution de leur nombre bénéficieraient dans une proportion plus élevée dans le résultat social de l'exploitation des exercices mais ils ne seraient imposables qu'à la suite d'une distribution, résultat qui en l'espèce n'a été nullement influencé par le résultat litigieux.

(C.A. 1er Juin 1940 The Gabbary Land Co. B.58 p.214)

Intérêts des créances irrécouvrables.

Le Tribunal Mixte d'Alexandrie a retenu :

"qu'on ne saurait considérer comme profit réel les intérêts

de créances certainement irrécouvrables passés aux comptes débiteurs par le crédit d'un compte provision".

(7. Avril 1948 Banque d'Athènes rep. 156)

C'est l'évidence. Ajoutons qu'en vertu du principe de l'indivisibilité de l'aveu, l'administration ne peut pas faire état d'une inscription à l'actif d'un bilan et ignorer celle portée au passif la neutralisant.

PROFITS IMPOSABLES

Le principe est que tous les profits, qu'ils proviennent de l'exploitation proprement dite ou qu'ils proviennent d'opérations ne rentrant pas dans l'objet de l'exploitation (profits accessoires) sont imposables.

La jurisprudence a eu l'occasion de se prononcer sur les questions suivantes :

Avantages en nature tirés par le contribuable.

Le Tribunal Mixte d'Alexandrie a jugé que :

"les avantages en nature tirés de l'exploitation d'une pension tels que l'occupation d'une ou de plusieurs chambres et les repas personnels de l'exploitant et de sa famille constituent un bénéfice réel et il y a lieu d'en tenir compte pour établir le montant imposable".

5 Février 1947, Fabri.

Voir aussi 11 Juin 1947, Pappas.

La Cour, dans une affaire Detraz du 15 Février 1947 a considéré comme non impossibles les frais de nourriture d'un contribuable et de son épouse pour des raisons de fait et non de principe :

- 1) la contribuable contestait que le coût de sa nourriture et celle de son conjoint fut compris dans les frais de la pension.
- 2) la présence des conjoints semblait n'avoir pas affecté les bénéfices dans une mesure appréciable.
- 3) la dame faisait elle-même la cuisine alors que son époux tenait les comptes.

Droit français.

La non déductibilité des avantages en nature est acquise en droit français (1).

Droit belge. La non déductibilité des avantages en nature a été expressément prévue par la loi belge.

Plus value résultant de la cession volontaire d'un élément d'actif.

Le Tribunal du Caire, dans une affaire Sucreries, a jugé en date du 4 Août 1947 qu'est imposable la plus value réalisée par la vente d'un élément de l'actif, bien que le contribuable prétende qu'elle ne correspond pas à un enrichissement effectif mais a pour cause la dépréciation de la monnaie. Il importe peu que le contribuable compte remplacer l'élément vendu par un autre de la même nature qui coûterait une somme supérieure au prix de la vente.

T. C. 14 Avril 1947, Sté. Générale des Sucreries et de la Raffinerie d'Egypte.

La plus value ici n'a pas été réinvestie. Le contribuable "comptait" la réinvestir.

Nous signalons que même d'après la Circulaire française du 25 Février 1930 autorisant la réévaluation du coût de revient et des amortissements déjà effectués, la plus value provenant d'une vente effectuée au cours d'exploitation et non réinvestie est imposable.

(V. T. Sauvel, Revenus réels et Impôts Directs, p. 157).

Bon de sortie.

Le Tribunal Mixte du Caire, par jugement du 24 Avril 1947, en une affaire Caramitsas, confirmé par arrêt du 22 Mai 1948, a retenu :

"qu'un bon de sortie constitue bien un revenu de l'entreprise et non une indemnité soustraite à toute imposition, car, en quittant

(1) L'art. 1er du Règlement d'Administration Publique du 17 janvier 1917 dispose expressément que :

"le revenu net est constitué par l'excédent du produit brut effectivement réalisé, y compris la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature..."

Le Conseil d'Etat a admis entièrement cette conception.

Nous lisons dans Bocquet *supp.* II, p. 67 ce qui suit :

"La valeur des objets acquis pour l'entreprise du contribuable mais utilisés pour les besoins personnels de ce dernier et de ceux de sa famille, doit être comprise dans les bénéfices et la valeur à retenir doit être celle correspondant au prix d'achat de ces objets."

C.E. 17 mars 1933 in T. II p. 194.

de son propre gré le local dans ces conditions, le contribuable ne vend pas l'entreprise mais le droit d'y poursuivre son exploitation".

Cette solution est évidente. Mais nous ne saisissons pas la réserve faire par le Tribunal, qu'ignore l'art. 39 de la loi.

Il résulte expressément des termes de cet article que le bénéfice réalisé lors de la vente d'une entreprise est imposable.

Indemnité d'assurance enregistrée par un contribuable qui s'est constitué son propre assureur.

Le Tribunal du Caire a jugé que lorsqu'un contribuable se constitue son propre assureur, la différence enregistrée entre les montants des provisions faites et les montants des indemnités d'assurance n'est pas imposable.

(18 Avril 1946. Sucreries Rep. 34)

Cette décision qui admet implicitement la déductibilité des dites provisions nous paraît méconnaître leur raison d'être.

Il est de principe, en effet qu'une provision qui s'avère être sans objet, qui n'est pas utilisée, est à réintégrer aux bénéfices.

C'est notamment sous cette condition que le législateur français a autorisé la déduction des provisions.

De toute façon, l'art. 39 déclare imposable tout bénéfice réalisé et dans ces conditions, l'excédent accusé est imposable par application du dit article.

PROFITS NON IMPOSABLES

Si tout profit est en principe imposable faut-il encore, a précisé la jurisprudence dans l'affaire ci-après, que ce profit résulte d'une opération "volontaire".

Plus value résultant de la cession non volontaire d'un élément de l'actif.

Une société avait reçu une indemnité supérieure au montant pour lequel elle avait assuré des navires qu'elle avait perdus.

L'encaissement de l'excédent accusé, a retenu le tribunal, ne tombe pas sous le coup de la loi, car :

“il ne peut être assimilé ni à une opération “effectuée” par l'entreprise, ni à une cession, ces deux notions impliquant un élément volontaire qui fait défaut dans le cas où l'entreprise subit un sinistre”.

(T.A. 26 Mai 1948, Khédivial Mail Line Rep. 158)

Le Tribunal a notamment relevé que :

“le texte de l'art. 39 est identique au texte de l'art. 7 du décret-loi français du 20 Juillet 1934 avant la modification y introduite par la loi du 13 Janvier 1941. Or, la jurisprudence du Conseil d'Etat français a toujours et jusqu'à la mise en vigueur de la loi du 13 Janvier 1941, admis la non imposition des plus values résultant de cessions d'éléments d'actif non volontaires. Il est donc à présumer qu'en adoptant le susdit texte de la loi française, le législateur égyptien a eu l'intention d'introduire en Egypte le système qui était en vigueur en France à l'époque tel que consacré par la jurisprudence du Conseil d'Etat, sinon le législateur égyptien n'aurait pas manqué de rédiger le texte de l'art. 39 différemment.”

Nous relèverons à notre tour :

- 1) qu'avant la réforme de 1934, pour n'être pas imposable l'indemnité devait être employée en totalité à l'achat d'un matériel équivalent à celui détruit.

(Bocquet t.II. 563)

- 2) que le Conseil d'Etat nonobstant la “loi” du 13 Janvier 1941 a maintenu sa jurisprudence. C'est ainsi que par une décision du 17 Mai 1941, il a déclaré non imposable la plus value réalisée en cas d'éviction, que par une seconde décision du 16 Février 1944 il a étendu cette solution en cas d'expropriation et par une troisième décision du 28 Février 1944 il l'a appliqué en cas “d'incendie”.

(V. Revue de Science et de Législation financières. Année 1946 pp.499 et s.)

2°. — ELEMENTS DEDUCTIBLES.

PLAN.

Le bénéfice imposable s'obtient en deux temps.

- 1) on déduit du bénéfice brut des charges grevant l'entreprise et l'on obtient ainsi le bénéfice net.
- 2) on fait subir au bénéfice net certaines déductions expressément autorisées par le législateur et l'on obtient en définitive le bénéfice imposable.

Nous consacrerons donc la première partie de cette 2ème. sous-section aux charges déductibles du bénéfice brut et la deuxième partie aux charges déductibles du bénéfice net.

Au préalable, nous essayerons de donner des charges une notion aussi complète que possible.

Nature des charges.

La notion de charge évoque celle d'obligation. En droit fiscal "charge" est employé habituellement dans le sens de "dépense".

La loi belge emploie indifféremment les deux mots. La doctrine également.

Mais des réserves sont à faire.

Car il est des charges qui ne s'analysent pas en dépenses. Exemple: le cas d'une perte matérielle: disparition fortuite d'un élément corporel de l'actif, par suite d'un vol, d'une perte proprement dite, d'un pérississement total, d'un incendie, naufrage, etc., autre exemple: le cas d'une moins value: perte ou dépréciation de valeur en dehors de toute sorte de fonds ou d'éléments quelconque de l'actif (amortissement).

Le mot charge couvre donc les dépenses qu'elles se traduisent par une sortie de numéraire ou de biens en nature, les pertes matérielles et les moins values.

La loi cependant qualifie de charges des éléments qui ne s'analysent ni en dépenses ni en pertes, ni en moins values.

La loi, en effet déclare déductibles notamment la valeur locative de l'immeuble propriété de l'entreprise et occupé par elle, le déficit d'exploitation d'un exercice: elle en autorise le report sur les trois exercices postérieurs.

Il va de soi que ladite valeur locative ne constitue, une dépense, ni une perte, ni une moins value. Que le déficit dont on autorise le report n'a rien à voir avec les résultats matériels de l'exercice sur lequel il sera imputé.

Le législateur dans ces cas a obéi uniquement à des considérations d'équité.

Délimitation des charges.

Les charges se définissent à la suite d'une double opposition.

Les charges s'opposent d'une part aux dépenses étrangères à l'exploitation. Elles s'opposent d'autre part aux dépenses consacrées à l'acquisition et à l'extension de l'exploitation.

Opposition des charges aux dépenses étrangères à l'exploitation.

Signalons qu'il existe plusieurs conceptions des charges.

Il y a d'abord la conception étroite : elle limite les charges aux frais d'exploitation et autres (frais de bureau, transport, achat d'outils ou vêtements, commissions, assurances, impôts).

Il y a une conception plus large : outre les frais d'exploitation, elle admet les dépenses d'entretien et d'amortissement.

Il y a une conception encore plus large, elle comporte :

- a) une notion large des dépenses professionnelles; elle considère comme charge toute dépense liée à l'existence de l'entreprise et non pas uniquement la dépense directement et spécialement faite en vue de l'acquisition et de la conservation du bénéfice.
- b) l'admission des pertes en capital en sus des pertes d'exploitation et ce comme corrélation de l'impossibilité des plus values d'actif.

Cela étant rappelé, la jurisprudence mixte, si l'on excepte quelques décisions du Tribunal du Caire s'est prononcée en faveur d'une conception large étendue des charges.

Toutes les fois qu'elle s'est trouvée en présence d'une dépense faite dans l'intérêt général de l'entreprise, d'une dépense faite même indirectement, même non spécialement en vue de "l'acquisition ou de la conservation du bénéfice", elle a admis sa déductibilité.

Cette conception se défend parfaitement du fait qu'elle répond à la notion large de "recette imposable" qui est celle du législateur.

A une conception large des recettes imposables doit correspondre une conception également large des dépenses déductibles.

Il suffit que ces dépenses se rattachent avec évidence à l'entreprise. Le critérium sera celui de "la dépense faite par le bon commerçant" à l'exemple de celui utilisé en droit civil du "bon père de famille".

Opposition des charges aux dépenses consacrées à l'acquisition et à l'extension de l'exploitation.

La jurisprudence n'a connu à ce jour que des dépenses d'acquisition.

Mais le principe est indiscutable. Il est admis par les jurisprudences française et belge.

On le justifie en disant que les dépenses sont des dépenses en capital, donc s'opposant nettement à celles consacrées à l'entretien et au fonctionnement de l'exploitation.

Caractères des charges

Pour être déductible une charge doit être comptabilisée, justifiée, actuelle, réelle et sincère, et se rattacher à l'exercice au cours duquel elle est née.

a) *La charge doit être comptabilisée.*

Cela a été prévu expressément par la loi en ce qui concerne les amortissements.

Il a été jugé que :

"ne peut être déduit du prix de la cession d'un fonds de commerce la valeur d'un agencement qui n'a à aucun moment été reporté dans les livres comptables".

(T.C. 27 Mai 1948, Thémistocles Frères & Co. Rép. p. 157).

Le droit français est dans le même sens :

Bocquet a écrit :

"Pour être déductible, un élément doit figurer au moins au bilan de l'année de sa date d'origine".

(II. 215)

Le droit belge cependant est en sens contraire (1).

b) *La charge doit être justifiée.*

“Une commission occulte a été déclarée non déductible, le contribuable étant tenu d'établir la réalité de ses dépenses par des pièces comptables à moins que des circonstances indépendantes de sa volonté l'aient empêché de se faire délivrer les reconnaissances nécessaires”.

(T.A. 26 Mai 1948, Khédivial Mail Line J. 3941).

c) *La charge doit être actuelle.*

La loi a expressément prévu la non déductibilité d'une provision faite en vue d'une perte éventuelle.

d) *La charge doit être réelle.*

Le principe est que le contribuable est seul juge de l'opportunité d'une dépense et de la fixation de son montant.

Le Fisc ne saurait y objecter qu'en cas de fictivité de la dépense ou de fraude à la loi.

Comme exemple d'une charge fictive nous citons, d'après le Tribunal d'Alexandrie, le cas d'un prélèvement effectué en vue de l'alimentation d'un fonds d'auto-assurance.

(Jugt. Khédivial Mail Line, précité).

Comme exemple d'une charge faite en fraude de la loi nous citons le cas d'un contribuable qui débite son entreprise d'appointements ou commissions non effectivement versés.

(1) “Le défaut d'inscription dans les livres ne saurait constituer par lui-même un empêchement ou une interdiction pour le commerçant ou l'industriel de tenir compte de cet élément du passif.

“Aucun texte dans la loi ne prononce pareille exclusion qui irait à l'encontre du principe fondamental relatif à la déduction pour l'établissement de l'impôt de tous les frais, charges ou pertes inhérents à la production ou à la conservation des bénéfices qui ont diminué d'autant ceux-ci”.

.....
“Il a été jugé que les commissions, gratifications, cadeaux que dans certains commerces ou industries il est d'usage de remettre secrètement à des tiers en vue de nouer des affaires ou de les faire aboutir, constituent des charges déductibles. Il suffit qu'elles puissent être justifiées dans les limites normales et usuelles pour le commerce ou l'industrie envisagée.”

(Brux. 23 avril 1932, Journal des Tribunaux 1932, Col. 386) également, Cass. 29 nov. 1932 (Pas. 1933, I, 29; Journal des Tribunaux 1933, col. 21, p. 394).

e) *La charge est à rattacher à l'exercice au cours duquel elle est née.*

(Voir supra p. 468).

A. — CHANGES DEDUCTIBLES DU BENEFICE BRUT :

P L A N :

En posant que le bénéfice imposable est en principe le bénéfice net, le législateur a renvoyé implicitement au bilan puisque c'est lui qui dégage le bénéfice net.

Mais est-ce à dire que toute inscription au bilan et notamment au débit du compte de profits et pertes *s'impose* à l'Administration. La négative va de soi.

En tout cas le législateur n'a pas manqué de donner en la matière les directives nécessaires que nous présentons comme suit et que nous développerons dans le même ordre :

Il est des charges dont il a autorisé expressément la déduction.

Il est des charges dont il n'a autorisé la déduction que dans des limites déterminées.

Il est des charges qu'il a déclaré expressément non déductibles.

Et pour le surplus, il a laissé la question à l'appréciation du juge.

CHARGES DONT LA DEDUCTION A ETE PREVUE

1) *Loyer.*

Est déductible, aux termes de l'art. 39, 1o. :

Le loyer des immeubles pris en location par l'entreprise. Ce point ne soulève aucune difficulté.

Ce qui en a soulevé c'est la valeur locative des immeubles occupés par l'entreprise lui appartenant et dont la déduction a été également autorisée.

(Voir infra p. 519).

En droit français, (art.7 du Code Général) comme en droit anglais (J. Lhomme, l'Impôt sur le revenu en Angleterre, p.244), le loyer des immeubles occupés par le contribuable est déductible.

2) *Amortissements.*

Aux termes de l'art. 39, 2°. sont déductibles "les amortissements" réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

Cette disposition est la reproduction fidèle de celle, objet de l'art. 7, 2° du Code Général français des Impôts Directs.

Notion de l'amortissement d'après la jurisprudence française.

D'après la jurisprudence française, l'amortissement consiste :

"en une opération comptable qui a pour but de maintenir à leur valeur initiale les capitaux engagés dans une entreprise et qui pour y parvenir, déduit des bénéfices d'une année déterminée la dépréciation subie au cours de la dite année par les divers éléments de l'actif de cette entreprise qui ont fait l'objet d'immobilisation".

(T. Sauvel, Revenus réels et Impôts Directs p.83).

But de l'amortissement.

L'amortissement ne doit aboutir qu'"à la reconstitution d'un capital entamé".

(A.C. 27 Juin 1948. Sté. Générale de Pressage & Dépôts Rep.169)

Conditions auxquelles l'amortissement est déductible.

a) l'amortissement doit correspondre à une perte certaine et actuelle.

En conséquence, un prélèvement opéré sur le bénéfice, en prévision d'une perte future et seulement éventuelle, n'est plus un amortissement, mais bien une mise en réserve et ne saurait, en conséquence, donner lieu à déduction). Arrêté précité,

b) l'amortissement doit être comptabilisé ou, en d'autres termes, réellement effectué conformément aux livres.

(T.A. 15 Janvier 1947, Adamopoulos, confirmé en appel).

Sur ce point, la législation égyptienne se différencie nettement de la législation belge qui autorise le contribuable à déduire un

amortissement non comptabilisé. On en arrive ainsi à la conception d'un "bilan fiscal" opposé au bilan comptable.

c) l'amortissement doit être effectué en conformité des "usages"

C'est par application de ce principe que le Tribunal d'Alexandrie a admis "la méthode d'amortissement constant", "l'amortissabilité des créances envers des débiteurs résidant en pays ennemis ou dans des territoires occupés", "l'amortissabilité des frais d'installation et du mobilier d'un hôtel sans égard aux fluctuations du prix du matériel".

Méthodes :

On distingue généralement en comptabilité trois modes d'amortissements : l'amortissement croissant, l'amortissement constant et l'amortissement décroissant.

L'amortissement croissant consiste à consacrer à l'amortissement une somme progressivement plus élevée d'année en année.

L'amortissement constant consiste dans l'application à la valeur initiale de l'élément considéré, d'un pourcentage fixe, déterminé en fonction de la durée présumée de cet élément.

L'amortissement décroissant par opposition à l'amortissement constant consacre à l'amortissement une annuité de plus en plus faible.

(v. Durant et Bourrel, Impôts sur les revenus p.170).

Cela rappelé, le Tribunal d'Alexandrie a retenu que l'Administration n'est pas en droit d'imposer le procédé d'amortissement décroissant.

Le Tribunal a admis l'emploi de la méthode d'amortissement constant, cet emploi "étant généralement admis dans la pratique".

(T.A. 26 Mai 1948 Khédivial Mail Line J. N°3941).

Redressement des amortissements par le contribuable.

Est-ce que le contribuable est en droit de revenir sur un amortissement effectué ?

La Cour a répondu par l'affirmative dans un cas où le redressement de l'amortissement tendait à le rendre plus conforme aux règles de l'usage du genre de l'exploitation du contribuable.

(A.C. 20 Février 1948 Adamopulo).

La Cour a également autorisé le contribuable à revenir sur des amortissements pratiqués par lui avant l'introduction de la loi fiscale.

La Cour a observé "qu'en refusant au contribuable le droit de redresser les amortissements susdits on arrive à imposer des bénéfices à une période où aucun impôt n'existait".

(Arrêt Pressage précité).

Point de départ.

Les amortissements doivent être calculés à partir de la date de chaque acquisition, car "l'amortissement représente la valeur perdue par l'usure, et, l'usure ne se conçoit pas avant l'acquisition".

(T.C. 3 Avril 1948, Alex. Valsamidis).

Valeurs à amortir

Frais d'établissement : Ces frais sont amortissables, mais non déductibles d'un seul exercice.

(T.M.A. 7 avril 1948, Banque d'Athènes, Rep.156).

Il a été jugé qu'ils doivent être complètement amortis le jour où le contribuable quitte définitivement le local occupé.

(T.C. 76 novembre 1946, The Universal Motor Co.).

Immeubles : Est déductible l'amortissement y afférent.

(A.C. 17 janvier 1948, Bomonti et Pyramides).

Créances irrécouvrables

a) *Quand une créance est à considérer comme irrécouvrable.*

C'est une question de fait.

(T.A. 7 Avril 1948, Banque d'Athènes, Rep. 156).

b) *Créances antérieures au 1er Septembre 1936.*

L'Administration Fiscale a émis sub N° 4 une instruction en date du 17 Avril 1940 excluant l'amortissement des créances nées avant le 1er Septembre 1936 soit deux ans avant la date d'application de l'impôt sur les bénéfices.

Cette manière de voir arbitraire a été repoussée par le Tribunal d'Alexandrie.

(Jugement du 22 Janvier 1947, en l'affaire Ionian Bank).

c) *Créance ancienne transigée:*

Une ancienne créance ayant fait l'objet d'une transaction peut-être amortie pour la perte qui en est résultée.

(Même décision).

d) *Créance d'une société envers un employé indélicat:*

Il a été jugé que la créance acquise par une société à l'encontre de son ancien directeur, par suite d'abus manifestes de celui-ci tels que prélèvements de numéraire ou de marchandises pour ses besoins personnels, se rapportant directement au commerce de la Société est à ce titre susceptible d'amortissement.

(T.C. 15 Décembre 1945, S.A. des Drogueries d'Egypte).

e) *Créances envers des débiteurs se trouvant en territoire ennemi ou occupé par l'ennemi*

Ces créances sont amortissables. Leur inscription auprès du Séquestre Général des biens ennemis ne mettrait obstacle à leur amortissement que si celui-ci disposait de fonds pour leur règlement.

(T.A. 21 Janvier 1948, Rodocanachi, J. N° 3889 du 25/26 Février 1948).

Dans le même sens T.M.C. 18 Avril 1946 qui a ajouté:

"Au cas où ces créances seront réglées, les montants dont s'agit devront être réintégrés dans les bénéfices imposables."

Goodwill

La valeur du "goodwill" (réputation commerciale) est-elle amortissable?

C'est par la négative que s'est prononcé le Tribunal d'Alexandrie, motif pris de ce que cette valeur

"étant de par sa nature soustraite aux causes de dépréciation qui résultent du temps ou de l'usure, aucune déduction n'est en principe admissible pour dépréciation définitive ou momentanée".

(Juris-classeur fiscal, div. 34, N° 116; Habib El Masri Pacha, l'Impôt sur le revenu en Egypte, p. 512).

T.A. 12 Mai 1948, Emilio Lindi et Sami Friedman, Rép. 156.

3) Impôts

Aux termes de l'article 39, 3° sont déductibles :

“les impôts à la charge de l'entreprise à l'exclusion de l'impôt sur les bénéfices établi par la présente loi.”

Droit français

Cet article correspond à l'art. 7, 4° du Code Général français autorisant la déduction :

“des impôts à la charge de l'entreprise y compris l'impôt foncier. Si des dégrèvements sont ultérieurement accordés sur ces impôts, leur montant entre dans les recettes de l'exercice au cours duquel l'exploitant est avisé de leur ordonnancement.”

Il a été jugé en France, par interprétation de cette disposition, que sont déductibles et compris dans les frais généraux tous les impôts quelle que soit leur nature ainsi que leurs accessoires qui sont dus en raison de l'exercice même du commerce ou de l'industrie, à l'exception :

1°) de l'impôt général sur le revenu alors même que le dit revenu serait entièrement constitué par les bénéfices commerciaux.

2°) de la contribution mobilière afférente à l'habitation de l'exploitant. •

(Bocquet, II. 273).

Il y a lieu de souligner cependant qu'en France, depuis une loi de 1942 l'impôt sur les bénéfices n'est plus déductible.

Si l'impôt sur les bénéfices exceptionnels est déductible

Lorsque l'impôt sur les bénéfices exceptionnels a été établi, la question s'est posée de savoir s'il était déductible aux termes de l'art. 39, 3°.

Pendant que les procès engagés à ce sujet étaient en cours, le Parlement aux termes d'une loi interprétative N° 119 de 1944 a précisé que l'impôt sur les bénéfices exceptionnels ne devait pas être compris dans les charges de l'entreprise.

Cette intervention législative devait soulever une autre question, à savoir si la loi interprétative devait être considérée comme rétro-active.

Le Tribunal d'Alexandrie ayant répondu à cette dernière question par l'affirmative, a déclaré non déductible l'impôt spécial.

La Cour cependant, devant laquelle appel du jugement a été formé, a trouvé la dite question comme très complexe et a estimé inutile de l'aborder vu que l'impôt spécial serait déductible pour les trois motifs suivants:

1°) le législateur égyptien aurait suivi en la matière le système belge plutôt que le système français qui admet la déductibilité, non seulement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, mais encore de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels qui a été payé pour les exercices antérieurs au cours de l'année dont on évalue le bénéfice.

2°) le législateur égyptien aurait opté pour la conception fiscale étroite du revenu.

3°) l'impôt spécial est essentiellement un impôt de participation, ce qui entraîne sa non-déductibilité.

(A.C. 1er Mars 1947, Trianon Rép. 71).

Examinons successivement les trois arguments avancés par la Cour:

1°) Si le législateur égyptien a opté pour le système belge en la matière, en Belgique la taxe professionnelle qui correspond à l'impôt ordinaire égyptien est déductible.

(Voir Feye, *Traité de Droit Fiscal des Sociétés et Associations* II. p. 425 — Jean de Longueville, *La Taxation des Bénéfices professionnels en Belgique* I. p. 29).

Dans ces conditions, le législateur égyptien en matière d'impôt sur les bénéfices ordinaires s'est séparé et du système français et du système belge.

Quant à l'impôt sur les bénéfices exceptionnels en Belgique sa non-déductibilité résulte d'une disposition législative formelle.

Il suit de là que le système belge donne un argument en faveur de la déductibilité de l'impôt égyptien sur les bénéfices exceptionnels

En effet, il est bien connu que le législateur égyptien s'est inspiré grandement de l'impôt belge exceptionnel, et dans ces conditions on est en droit d'en inférer que s'il n'a pas édicté expressément sa non-déductibilité c'est qu'il l'a considéré déductible.

2°) Si le législateur égyptien a opté pour la conception fiscale étroite du revenu.

Les dispositions de la loi égyptienne examinées dans leur ensemble portent à penser que le législateur s'est prononcé pour une conception large des charges.

En effet, la conception fiscale étroite rapportée par la Cour sur la base des développements de MM. Allix et Lecerclé, a été élaborée en rapport avec le revenu basé sur le compte d'exploitations, ce qui excluait les pertes en capital.

Considérant que le législateur a consacré la détermination du bénéfice sur la base du bilan; ce qui a eu pour effet de rendre impossible les bénéfices en capital, tout naturellement les pertes en capital sont à déduire et dans ces conditions l'on constate que la conception étroite du revenu ne cadre pas avec nos textes.

Nous reprendrons cette question, d'ailleurs longuement, plus loin.

Reste la question de savoir si l'impôt est une charge ou un emploi du revenu.

M. Dumesnil, dans son rapport du 15 Juin 1917 à la Commission de Législation de la Chambre Française, avait déjà relevé que :

“le paiement effectué entre les mains du percepteur pour l'acquit de l'impôt cédulaire constitue un emploi d'une partie du revenu de l'assujéti plutôt qu'une charge pesant sur le revenu envisagé.”

Cette façon de voir a été depuis reprise et développée par M. H. Laufenburger dans les termes suivants :

“l'encaissement d'un revenu ne dépend nullement du paiement de l'impôt; le devoir fiscal ne surgit qu'une fois le revenu payé.”

“La vérité est que l'impôt est une “dépense” du revenu comme le ravitaillement ou l'habillement, comme il résulte de la définition même de l'impôt, le paiement de celui-ci est une condition sine qua non du fonctionnement de l'Administration et des services publics à défaut duquel la vie privée s'arrêterait dans nos So-

ciétés modernes. Le paiement de l'impôt est donc aussi indispensable à la subsistance que la dépense pour le ravitaillement, l'habillement et le logement."

(Précis d'Economie et de Législation Financières. 3e. éd. I Egypt).

Il est incontestable que l'impôt n'a rien à voir avec la production du bénéfice. L'impôt est une part dans le bénéfice, dans le résultat de l'exploitation.

Mais la question à notre sens n'est pas là.

Il y a un texte qui dispose que tous les impôts sont déductibles à l'exception d'un seul. Dès lors étendre cette exception à un autre impôt c'est méconnaître la lettre de la loi. Si le législateur n'avait pas disposé expressément que les impôts étaient déductibles, s'il avait laissé la question à l'appréciation du Tribunal, on aurait pu alors se demander si l'impôt est une "charge" ou un "emploi" du revenu et les développements qui précèdent auraient pu être invoqués avec utilité.

3°) L'impôt spécial serait déductible parce qu'il serait un impôt de participation.

Cette idée de "participation" n'est pas pertinente car l'impôt ordinaire, car tout impôt pourrait recevoir la même qualification.

En toute hypothèse, s'agissant de matière fiscale, il n'est pas permis d'aller au delà de la lettre de la loi, lorsque cette lettre est claire.

L'argumentation de la Cour dans son ensemble est si bien discutable que les Tribunaux de 1ère Instance plutôt que de s'y rallier ont préféré prendre la loi interprétative pour ce qu'elle est: une loi rétroactive.

Le Tribunal du Caire notamment a retenu que:

"La loi N° 119 de 1944 interprétant les art. 39 de la loi N° 14 de 1939 et 6 de la loi N° 60 de 1941, exprime formellement l'intention du législateur de ne pas comprendre l'impôt spécial dans les charges à déduire les bénéfices assujettis à l'impôt. En qualifiant cette loi d'interprétative, le législateur a voulu lui accorder un effet rétroactif que les Tribunaux ne sauraient ignorer".

(T.C. 12 Juin 1947: The Fish and Produce Association of p. 135).

Droit de timbre sur les actions

Il a été jugé que la société qui a assumé la charge du droit de timbre sur les actions est en droit de déduire de ses bénéfices, le montant qu'elle a payé de ce chef au Fisc.

(Voir : T.A. 26 Mai 1948: Khedivial Mail Line J. N° 3941).

Impôt additionnel établi par la loi N° 43 de 1940 et par les lois subséquentes

Il a été déclaré déductible par le Tribunal d'Alexandrie.

(T.A. 26 Mai 1948: Khédivial Mail Line).

Taxe municipale d'Alexandrie établie par arrêté du 14 Janvier 1943

Elle a été également déclarée déductible par la même décision.

Si les Impôts étrangers sont déductibles

Le Tribunal Mixte de Mansourah a répondu par la négative. L'impôt étranger ne contribuant pas à la réalisation des bénéfices en Egypte ne peut être qualifié de dépense utile.

(17 Juin 1941: J. N° 3628 G. 34.403.157 Port-Saïd & Suez Co. Ltd.).

La Cour n'a pas connu de cette décision faute d'appel interjeté par la Société.

Dans une affaire Egyptian Markets la Cour sans se prononcer sur la question sous examen a reconnu en passant que la question est discutable, l'art 39 al. 3 de la loi No. 14 de 1939 ne précisant s'il s'agit des impôts égyptiens seuls ou des impôts étrangers.

(A.C. 7 Juin 1947 B.59.240)

Signalons que le Conseil d'Etat français, par arrêt du 11 Mai 1936 a jugé qu'une Société qui, en raison des convenances personnelles de ses administrateurs a son siège à l'étranger, bien que son activité s'exerce exclusivement en France, ne peut comprendre parmi ses charges l'income tax qu'elle a acquitté à l'étranger.

(Bocquet, Supp.II p.217).

CHARGES DONT LA DEDUCTION A ETE LIMITEE

1) *Dons.*

La loi N° 138 de 1948 dispose :

“A partir du 1er Janvier 1948, seront considérées comme des charges les souscriptions et les subventions payées aux institutions de bienfaisance et aux œuvres sociales reconnues par le Gouvernement Egyptien et ayant leur siège en Egypte sans que leur montant ne dépasse 3% du bénéfice net de chaque entreprise”.

Cette disposition a mis un terme à un long conflit judiciaire que nous rapporterons plus loin.

(v. infra p. 511).

2) Gratifications.

La loi N° 138 de 1948 a modifié le 2e. paragraphe de l'art.38 4°, comme suit :

“Quant aux sommes prélevées sur les bénéfices des Sociétés ou entreprises pour alimenter leurs réserves de quelque nature qu’elles soient ou pour constituer une provision en vue de faire face à une perte éventuelle ou pour accorder aux employés et ouvriers des gratifications dont le total annuel dépasserait le montant des appointements de deux mois, elles ne seront pas déduites des bénéfices imposables”.

Cette disposition consacre le triomphe de l'Administration sur les Tribunaux.

L'Administration a essayé, mais en vain, ainsi que nous le verrons plus loin, de faire admettre par les Tribunaux la limitation des déductions au titre des gratifications payées au personnel à concurrence de deux mois d'appointements.

Battue au prétoire, elle s'est assurée un triomphe facile devant le Parlement.

3) Emoluments des Administrateurs-Délégués

La loi de 1939 à l'origine, a exonéré aux termes du 2e al. du paragraphe 4 de l'art. 1 de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

“les produits revenant aux administrateurs-délégués ou directeurs en sus des sommes attribuées aux autres membres du Conseil d'Administration en tant qu'ils correspondent à leur travail de directeur.”

C'était décider implicitement la déductibilité des dits produits.

La loi N° 138 de 1948 est venue modifier comme suit la disposition qui précède :

“L'exonération ne pourra profiter pour chaque société à plus de deux administrateurs nommément désignés et à la condition que le montant total revenant à chaque administrateur soit comme gratification fixe, soit comme pourcentage sur les bénéfices nets ou sur le montant des ventes ou autrement, ne dépasse pas trois mille livres annuellement.”

C'est décider que ne seront déductibles les rémunérations susdites qu'à concurrence de 3000 livres par an.

CHARGES DONT LA DEDUCTION A ETE EXCLUE

1) *Rémunération des administrateurs ou membres du Conseil d'Administration et jetons de présence*

La non-déductibilité des sommes et jetons de présence alloués aux administrateurs de sociétés résulte de l'art. 4 de la loi qui les analyse en prélèvements effectués sur les bénéfices.

(V. T.C. 4 Août 1947, Sucreries).

Il va de soi que l'application de l'art. 4 (qui figure dans le titre consacré à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières) en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels ne constitue pas une méconnaissance du principe de l'autonomie des cédules.

2) *Réserves*

Aux termes de l'art. 39 in fine :

“les sommes prélevées sur les bénéfices des Sociétés ou entreprises pour alimenter leurs réserves ne sont pas déductibles du montant des bénéfices imposables.”

Cette disposition a été tirée de l'al. 2 de l'art. 27 de la loi belge et a été ajoutée sur la demande de la Commission des Finances du Sénat.

Définition :

“On entend sous le nom de Réserves des bénéfices que la Société ne distribue pas et qu'elle conserve pour faire face à des pertes éventuelles, soit à des dépenses prévues ou imprévues, soit encore pour assurer une certaine fixité dans la distribution des dividendes.”

“Les réserves peuvent servir à reconstituer le capital ou à empêcher sa diminution en cas de pertes ou de moins-value.”

A. Folliet p. 297. (Le bilan dans les sociétés anonymes au point de vue juridique et comptable).

Réalité des réserves

Les réserves supposent que des bénéfices ont été réalisés puisqu'elles constituent par essence des prélèvements sur les bénéfices.

Mais quelquefois en comptabilité on rencontre des réserves qui n'ont cependant pas été constituées par des prélèvements sur les bénéfices. Ce sont des réserves comptables.

La Jurisprudence nous en a donné un exemple que nous avons déjà signalé : c'est le cas où une société rachète ses actions au-dessous du pair et passe la différence aux réserves.

Cette réserve, nous le rappelons, a été déclarée non imposable.

Droit français

Il est de principe en droit français que :

a) les réserves sont imposables quelle que soit la nature de l'acte en vertu duquel elles sont créées (réserves légales, réserves facultatives statutaires, réserves facultatives non statutaires).

b) les réserves sont imposables quelle que soit leur appellation.

c) les réserves sont imposables quel que soit leur but.

(Voir T. Sauvel, ouvrage cité p. 102).

3) Provisions :

Les provisions tiennent à la fois des amortissements et des réserves.

Provisions et amortissements

Les provisions ont la même nature que les amortissements et répondent au même objet, à savoir établir la situation exacte de l'entreprise au jour de l'inventaire.

Mais elles s'en distinguent en ce qu'elles expriment des pertes non réalisées:

“Alors que les amortissements ont un caractère rétrospectif, les provisions présentent un caractère d'antériorité.”

(Durand et Bourrel: Impôts sur les revenus, p. 19).

Provisions et réserves

Elles ont de commun avec les réserves en ce qu'elles expriment des pertes non réalisées.

Mais elles s'en différencient en ce que ces pertes sont susceptibles d'être tenues pour certaines.

Cette notion générale des provisions étant donnée il ne faut pas perdre de vue que le terme “provision” n'est qu'une étiquette et que ce qui importe c'est ce qu'il recouvre: tout compte figurant au passif sous l'appellation provision ne tombe donc pas par cela seul sous le coup de la disposition prohibant la déduction des provisions.

La conception législative des provisions

Aux termes du dernier al. de l'art. 39 :

“Les sommes prélevées sur les bénéfices des sociétés ou entreprises pour constituer une provision en vue de faire face à une perte éventuelle ne sont pas déduites du montant des bénéfices imposables.”

Cette disposition ne figurait pas sur le projet.

Elle a été ajoutée sur la proposition de la Commission des Finances du Sénat qui l'a trouvée dans la loi Belge (Seconde phrase de l'art. 27 de la loi).

Droit Français

D'après l'art. 7, 5° du Code Général des Impôts Directs, sont déductibles:

“les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables. Celles qui en tout ou en partie reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur, sont rapportées aux recettes du dit exercice.”

Si le législateur égyptien s'est séparé du législateur français sur la question des provisions

L'art. 39 déclare non déductible une provision en vue de faire face à une perte éventuelle.

L'art. 7 du Code Général déclare déductible une provision en vue de faire face à une perte probable.

Donc, le texte français écarte également la provision pour perte éventuelle et sur la question, les législateurs français et égyptiens se rencontrent et ne s'opposent pas.

On s'en convaincra davantage après l'étude de la jurisprudence ci-après que nous classerons d'après les divers caractères que peut revêtir une perte et que nous énumérons comme suit:

Une perte peut être éventuelle, probable, certaine ou présumée, subie.

Provision pour perte éventuelle:

a) Provision pour faire face à une éventuelle condamnation judiciaire.

Le Tribunal Mixte d'Alexandrie a jugé que:

“La provision destinée à faire face aux obligations qui pourraient résulter d'un procès intenté au contribuable n'est pas déductible.”

(T.M.A. 24 Avril 1944, Anciens Etablissements Lang).

Cette solution est évidente et n'appelle aucun commentaire.

La provision dans ce cas est à qualifier de réserve.

b) Provision pour l'alimentation d'un fonds d'auto-assurance.

Sur cette question, la jurisprudence n'est pas encore fixée.

Nous trouvons, contre la déductibilité, une décision du Tribunal d'Alexandrie et pour la déductibilité, deux décisions dont l'une du Tribunal du Caire en date du 18 Avril 1946, Sucreries Rep. p. 34 et l'autre de la Cour.

Contre la déductibilité

Le Tribunal d'Alexandrie a retenu que des prélèvements effectués pour l'alimentation d'un fonds d'auto-assurance ne sont pas des charges.

“On ne saurait qualifier de charge que ce qui doit sortir définitivement du patrimoine d'une entreprise; comme par exemple les primes d'assurance payées à une compagnie d'assurance. Mais lorsque le contribuable se constitue son propre assureur, les prélèvements qu'il effectue pour l'alimentation d'un fonds spécial d'assurance ne sortent pas de son patrimoine; ce ne sont des charges que dans le cadre de la comptabilité intérieure de son entreprise.

“Ces prélèvements tombent donc sous le coup de l'art. 39 in fine de la loi.”

(T.A. 26 Mai 1948 J. 3941 25/26 Juillet 1948. Aff. Khédivial).

Pour la déductibilité

La Cour a jugé dernièrement que, dans le cas où une société s'est constituée son propre assureur, les provisions portées au passif de son bilan ayant pour objet de couvrir ses risques constituent non pas un emploi de revenu, mais du moins dans la mesure où elles correspondent au montant des primes qui seraient normalement versées à une compagnie d'assurance, une dépense faite en vue de la production ou conservation du revenu et partant une charge de l'entreprise; ces provisions ne peuvent recevoir une autre destination.

(V. Lebon 1936 p. 546 et 1933 p. 348).

Que faut-il penser de la question?

Elle est liée à celle de savoir si le sinistre contre lequel le contribuable veut se prémunir est éventuel ou non.

Dans l'affirmative, le texte est clair, le prélèvement n'est pas déductible.

L'argument avancé par le Conseil d'Etat d'après lequel le prélèvement est à assimiler à une dépense faite en vue de l'acquisition ou de la conservation du bénéfice n'est pas bien solide.

Le Tribunal d'Alexandrie y a déjà répondu à notre sens d'une manière décisive.

Une dépense, en effet, implique un décaissement, une sortie numéraire or, en l'occurrence rien de tel n'intervient.

Provision pour perte probable :

Est déductible la provision constituée pour couvrir des pertes sinon certaines, du moins probables.

(T.A. 7 Avril 1948. Banque d'Athènes. Rep. 155).

Provision pour perte certaine

La provision constituée pour couvrir une dépréciation de certains éléments de l'actif est déductible. (1)

(A.C. Pressage. Rep. 171).

A notre sens, comme nous nous trouvons en présence d'une perte subie et non pas certaine, il y a là matière à amortissement plutôt qu'à établissement d'une provision, attendu que les provisions sont l'expression de pertes ou de dépenses non réalisées, qu'elles ont un caractère d'antériorité, alors que les amortissements ont un caractère rétrospectif.

(1) La Cour a retenu :

"...qu'en cas de dépréciation dans la valeur du stock de matières premières, il est conforme aux règles de la Comptabilité commerciale ou industrielle de faire, en dressant le bilan de fin d'exercice, une provision pour cette perte sans quoi le bilan ne représenterait pas la situation comptable réelle de l'entreprise.

"Si le mode d'évaluation du stock varie, les auteurs enseignent qu'une perte de cette nature peut donner lieu à la constitution d'une provision ou d'une réserve et notamment si la perte peut être considérée comme certaine à la clôture de l'exercice : provision dont il sera tenu compte pour la détermination du bénéfice net.

"Bref, la distinction est faite entre la perte qui peut être considérée comme certaine à la clôture de l'exercice et celle provenant de fluctuations passagères du cours. Dans le cas de baisse présumée définitivement des cours, le montant de la provision est à distraire du bénéfice imposable.1

(V. Durand et Bourrel, Impôts sur les Revenus p. 152 s.).

"En l'espèce, la Société a produit des pièces et preuves que la réduction dans la valeur de ses cercles doit être considérée comme définitive en sorte qu'elle doit être déduite du bénéfice imposable, à moins de preuve valable du contraire."

Provision pour perte subie

Un contribuable touche l'indemnité afférente à un dommage contre lequel il était assuré et constitue avec son montant une provision.

L'Administration a soutenu que cette provision n'était pas déductible.

Le Tribunal d'Alexandrie a rejeté sa prétention,

“vu qu'il s'agit d'une provision constituée non pas pour faire face à une perte éventuelle, mais à une perte déjà subie, donc certaine.”

(Khédivial, 26.5.48, J.N. 3841 du 25/26 Juin 1948).

En réalité, il n'y avait pas là matière à provision.

Au lieu d'ouvrir un compte provision au passif pour le montant de l'indemnité et de porter en conséquence à zéro à l'actif la valeur de l'élément disparu, le contribuable aurait pu garder à l'actif telle quelle la valeur de l'élément disparu sous une appellation appropriée. Le contribuable aurait évité ainsi l'ouverture d'un compte provision et le fisc se serait rendu compte que l'indemnité touchée venait remplacer un élément de l'actif disparu.

CHARGES DEDUCTIBLES D'APRES LA JURISPRUDENCE

Frais Généraux:

A quelles conditions des sommes dépensées sont à passer comme frais généraux?

Le Tribunal du Caire a dit:

“qu'il faut que l'entreprise ait réalisé tout le profit escompté ou réalisé tout le profit qui pouvait prévenir de pareilles dépenses.”

Ainsi, a ajouté le Tribunal:

“les loyers, les émoluments des employés ou des administrateurs, les frais d'assurance contre l'incendie ou autres, en principe les impôts, les frais judiciaires, les réparations, les frais de publicité, etc., constituent des charges de l'entreprise et partant

sont des frais généraux parce qu'ils sont nécessaires à la mise en marche de l'exploitation et à la réalisation des bénéfices, but que recherche toute entreprise commerciale."

(T.C. 26 Février 1948. Socony).

Ainsi, d'après le Tribunal, les charges sont des dépenses nécessaires à la mise en marche de l'exploitation et à la réalisation des bénéfices.

Cette conception "étroite" des charges n'est pas celle de la Cour ainsi que nous le montrerons plus loin.

1) *Appointements et salaires.*

A.—*Rétribution conjoint et enfants:*

a) *Principe:* La Cour a retenu que dans le calcul des bénéfices réels nets de l'entreprise l'exploitant peut déduire, à titre de frais généraux, le salaire alloué à un membre de sa famille à condition que le salarié remplisse réellement une fonction d'employé correspondant au salaire qui lui est servi.

(28 Février 1948. Adamopoulo).

b) *Rétribution conjoint:* Pour savoir si la rétribution du conjoint est déductible il faut, a dit la Cour dans l'affaire précitée, s'attacher au régime matrimonial des époux.

La rétribution sera déductible si les époux sont mariés sous un régime exclusif de toute communauté et inversement.

Dans le premier cas il faut bien entendu s'assurer que le conjoint fait effectivement partie du personnel salarié de l'entreprise, qu'un salaire a été effectivement versé et que le montant de ce salaire correspond à la nature de l'emploi du conjoint et au taux des salaires dans la région.

c) *Rétribution enfants:* Cette rétribution est déductible:

"les enfants du contribuable, suivant la forte expression du Tribunal du Caire, n'étant pas tenus de travailler dans des conditions moins avantageuses que celles qu'ils auraient pu trouver ailleurs."

(20 Juin 1946 Perrou Rep. 55).

B.—Salaires des employés mobilisés

L'Administration a refusé de déduire les salaires payés par certaines Sociétés aux parents de leurs employés mobilisés.

Mais les Tribunaux ont admis leur déductibilité considérant que les contrats d'engagement des employés n'avaient pas été résiliés.

(T.A. Salt and Soda). (T.C. Sucreries).

La source de la dépense réside ici dans un contrat. Tant que ce contrat est maintenu, ses effets sont opposables à l'Administration.

C.—Fixation du montant des appointements

L'Administration a-t-elle un droit de regard sur le quantum des appointements versés?

Peut-elle refuser la déduction de l'intégralité des appointements déclarés et limiter cette déduction à partie des appointements?

Saisi de la question, le Tribunal Mixte du Caire a retenu que :

“Si le Fisc ne peut déterminer lui-même les appointements des employés, il a le droit cependant d'intervenir toutes les fois qu'ils paraissent exagérés, hors de proportion, dans un seul but d'évasion fiscale.”

(30 Mai 1946, Valsamidis).

2) Gratifications

Au sujet des gratifications du personnel, l'Administration a émis la prétention de ne pas reconnaître la somme dépassant la moyenne de deux mois d'appointements.

Les Sociétés se sont défendues vigoureusement et ont obtenu satisfaction devant les Tribunaux.

Ainsi que nous l'avons déjà signalé, l'Administration, battue au prétoire, a demandé et obtenu du législateur la consécration de son point de vue.

La jurisprudence formée n'a pas perdu pour cela totalement de son intérêt, les principes qu'elle a posés pouvant être utilisés en d'autres matières.

Nous retrouvons dans la question sous examen une autre manifestation de la liberté d'appréciation du patron.

Nous nous sommes demandé précédemment si le patron est libre de fixer, comme il l'entend, les appointements de ses employés et nous allons nous demander à présent si le patron est libre de fixer, comme il l'entend, les gratifications de ses employés.

Sur cette question, la Cour s'est prononcée comme suit:

"Aucun texte de loi n'interdit à l'employeur de donner à ses employés telle rémunération que bon lui semble: une seule considération peut faire échec à l'admission en frais généraux des gratifications quel qu'en soit le montant, c'est le caractère simulé ou dolosif de l'opération.

"La règle de la liberté d'appréciation du patron doit donc recevoir son application à moins, bien entendu, de preuve que les gratifications portées dans les comptes à titre de charges soient fictives ou faites en fraude de la loi."

(A.C. 17 Juin 1948: Société Générale de Pressage et Dépôts.
J. N° 3949 du 14/15 Juillet 1948 Rep. 170).

Et c'est au Fisc à prouver qu'une rétribution supplémentaire accordée à un employé constitue une libéralité camouflée. ⁽¹⁾

(21 Janvier 1948 J. N° 3890 du 27/28 Février 1948).

(1) Au fond, et c'est le Tribunal d'Alexandrie qui l'a relevé avec beaucoup d'à propos, il ne faut pas perdre de vue que parfois:

"Les parties sont présumées s'être référées, en contractant, à un usage constant qui avait consacré le paiement, en fin d'exercice, d'une gratification supérieure à l'équivalent de deux mois de salaires. Par ailleurs, l'accroissement des bénéfices est généralement la conséquence d'un plus grand roulement d'affaires, ayant nécessité un surplus d'effort ou un surcroît de travail, qui normalement doivent être rémunérés par un complément de salaire, lequel, sous forme de gratification constitue la juste compensation de l'effort exceptionnel ou du travail supplémentaire qui a fourni l'excédent de revenus.

"Enfin les gratifications ne sont parfois que l'expression d'un redressement indirect et provisoire du taux des salaires, lorsque la rémunération relativement basse à l'origine n'a pas été réajustée en rapport avec la cherté du coût de la vie." (Jugement de ce Tribunal du 21 Janvier 1948 aff. Rodocanachi) T.A. 2 Juin 1948, British Egyptian Cotton Ltd. Rep. 167.

Que faut-il retenir de ce qui précède? C'est que la gratification ne constitue pas une libéralité mais la rémunération d'un service rendu, rémunération à base contractuelle.

Et la circonstance que son montant est laissé à l'appréciation du patron ne modifie pas les choses.

En l'occurrence, l'employé fait confiance au patron, il fait confiance à son esprit d'équité, il fait confiance à l'intérêt bien compris du patron, car la gratification attache l'employé à l'entreprise.

3) *Allocations à la Caisse de Prévoyance du Personnel.*

La Cour a admis la déductibilité de ces allocations versées en considération de l'engagement pris par le contribuable envers son personnel.

Ces allocations ont ainsi un caractère obligatoire et professionnel et ne constituent pas une simple libéralité du patron. Elles sont déductibles tout comme le sont les gages ou salaires des ouvriers.

(A.C. Pressage Rep. 170).

Jurisprudence Belge

La Cour d'Appel Belge a admis la même solution en se basant non pas sur le caractère contractuel des allocations mais en ce qu'elles constituent une dépense nécessitée par les exigences d'une marche normale et équitable de l'entreprise et doivent donc être considérées comme une dépense nécessitée par l'exercice de la profession.

(J. de Longueville. Les taxes professionnelles en Belgique p. 45).

4) *Commissions au profit du personnel.*

Les commissions données aux employés soulèvent les mêmes principes que ceux que nous avons dégagés en étudiant la fixation des appointements et des gratifications.

Sur le principe de l'octroi des commissions, le Tribunal a rappelé au Fisc qu'il n'est pas un associé et que partant il ne lui appartient pas de décider de l'opportunité de l'octroi des commissions au personnel

Le contribuable est donc libre de donner telle commission qu'il entendra, sauf "en cas de fraude ou d'évasion."

(T.C. 29 Mai 1947, Victor Dente).

Il est à signaler que le Tribunal a trouvé exagérée une commission équivalente au 5% des bénéfices de l'entreprise et a estimé qu'elle ne devait pas dépasser le 1.1/2 %.

(T.C. 30 Mai 1946, Valsamidis).

5) *Constructions en faveur de personnel*

Le Tribunal du Caire a retenu la déductibilité du coût de cons-

tructions nécessaires au bien-être du personnel des usines, mosquées, églises, cercles et courts de tennis.

(18 Avril 1946, Sucreries).

Signalons qu'en Belgique, pareils frais ne sont déductibles qu'à concurrence de la moitié et ce, en l'état d'une disposition du législateur.

(De Longueville p. 45, ouvrage cité).

6) *Donations*

Nous avons vu que le législateur est intervenu pour limiter la déductibilité des donations.

Il l'a fait pour mettre un terme au long conflit qui a opposé l'Administration aux contribuables en la matière.

Nous signalons les décisions rendues pour les mêmes motifs qui nous ont porté à signaler celles intervenues en matière de gratifications.

Les Tribunaux de première instance ont posé le principe que les donations n'étaient pas déductibles.

(T.A. 7 Avril 1948, Banque d'Athènes, rep. 156).

(T.C. 30 Mai 1946, Valsamidis).

Mais à ce principe, ils ont admis une exception lorsque la donation a été faite :

“dans un but publicitaire et pour s'allier la bienveillance des autorités.”

(T.A. 2 Juin 1948, Salt and Soda).

“pour les besoins de l'exploitation et dans le but d'en augmenter les bénéfices.”

(Banque d'Athènes).

La Cour, saisie d'une des affaires réunissant ces circonstances ne s'est pas prononcée directement sur la question et a admis la déductibilité pour un autre motif qui n'avait pas apparu comme décisif aux yeux du Tribunal de première instance à savoir que la donation avait été faite sur la promesse faite alors par le Ministère

des Finances et le Directeur de l'Administration qu'elle serait déductible. (1)

(Pressage Rep. 170).

Le point de vue de la Cour est discutable. Il ne fait pas de doute qu'il n'appartient pas à l'Administration d'exonérer certaines donations nettement spécifiées de l'impôt.

Ce qui ne veut pas dire que le contribuable serait désarmé dans ce cas; il pourrait, à notre sens certainement actionner en responsabilité l'Administration en faisant application de la théorie de la "confiance trompée" de M. Emmanuel Levy (V. Les Fondements du Droit).

Ce qu'il y a lieu de retenir c'est que la Cour, sans s'engager dans des définitions précises, s'est prononcée d'après les circonstances de la cause et s'est départie d'une rigidité dans la définition de la charge.

7) *Dépenses faites à l'étranger*

Le Tribunal de Mansourah a jugé que les dépenses supportées à l'étranger par les Sociétés étrangères exploitant leur activité en Egypte sont déductibles dans la mesure où elles contribuent à la réalisation des bénéfices en Egypte.

(T.M.M. 16 Juin 1941, J. 3528 G. 34.103.107.

Port-Said and Suez Coal Co. Ltd. per a contrario).

(1) "S'il est vrai qu'il a été jugé en France que de semblables subventions devaient être regardées comme des libéralités non déductibles des bénéfices imposables, alors qu'elles n'avaient pas été allouées par le contribuable dans l'intérêt direct et immédiat de son exploitation industrielle ou commerciale (V. Conseil d'Etat, 22 Juillet 1935, Lebon 1935 p. 865), il n'est pas moins vrai que le Gouvernement Egyptien, envisageant les donations aux œuvres de bienfaisance sous l'angle de l'intérêt collectif et social en a admis la déduction dans les limites posées dans des circulaires portées à la connaissance du public, pour enfin soumettre au législateur un projet de loi pour mieux réaliser ce but.

"Il incombe donc au Fisc de respecter le vœu de l'autorité supérieure, sans que la règle qui défend aux agents préposés à la détermination des bénéfices commerciaux et industriels du contribuable de transiger sur une question de droit, y fasse obstacle. Cette solution s'impose d'autant plus en l'espèce que les donations faites par l'intimée sont incontestablement sincères et demeurent dans les limites admises par les diverses circulaires du Ministère des Finances."

8) *Frais d'entretien et d'assurance.*

Les frais d'entretien, primes d'assurances relatifs aux immeubles occupés par l'entreprise sont déductibles, à retenu la Cour.

(A.C.M. 17 Janvier 1948, Bomonti & Pyramides).

(A.C.M. 7 Avril 1948, Salt & Soda).

9) *Commissions.*

Le Tribunal du Caire a jugé que :

“Les commissions diverses, d'un usage courant dans le commerce des autos, ne sont déductibles des bénéfices imposables que pour autant qu'elles ont acquitté l'impôt sur le revenu du travail afin d'éviter toute fraude.”

(T.C. 21 Novembre 1946, The Universal Motor Co.).

Le Tribunal d'Alexandrie a refusé de prendre en considération des commissions occultes.

(Khédivial Mail Line).

10) *Ristournes*

La question s'est posée de savoir si les ristournes faites aux clients d'une société aux termes d'une décision d'une assemblée générale de cette société constituent une charge déductible des bénéfices ou une “distribution de bénéfice.”

L'Administration considérant que les statuts de la Société n'autorisaient la ristourne qu'en cas d'existence de bénéfices, que cette ristourne dès lors ayant été effectuée par prélèvement sur les bénéfices, l'a qualifiée de “distribution” et a voulu l'assujettir à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

La Cour a rejeté la prétention de l'Administration motif pris de ce que les statuts de la Société ne peuvent pas avoir pour effet d'assujettir à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers des paiements non visés par cet impôt.

(A.C. Pressage 169).

11) *Pertes*

Cautionnement confisqué :

Le Tribunal d'Alexandrie a retenu la déductibilité d'un cautionnement versé pour garantir l'exécution d'un contrat de fourniture et

qui a été confisqué par le Gouvernement à la suite de la défaillance du contribuable.

(10 Décembre 1947, Catrikios).

Dédommagement Clientèle

Le Tribunal du Caire a admis le principe de la déductibilité des sommes versées par une entreprise de blanchisserie à sa clientèle pour détérioration et perte d'effets.

(20 Juin 1946, Perrou).

CHARGES NON DEDUCTIBLES D'APRES LA JURISPRUDENCE

1) *Emoluments de l'exploitant*

a) Est-ce que l'exploitant est en droit de s'allouer une rémunération pour son propre travail?

La jurisprudence a répondu à l'unanimité par la négative.

Parmi les dernières décisions rendues, citons: l'arrêt de la Cour du 15 Février 1947, Detraz B. 59, 127 et le jugement du Tribunal du Caire du 18 Mars 1948, Bernard Brothers J.T.M. N° 3972 du 8 Septembre 1948.

b) Et il importe peu que l'exploitant se présente comme "technicien".

(Jugement Caire, précité).

c) Fondement: l'exploitant ne peut s'allouer une rémunération car cette dernière consiste précisément dans ses bénéfices qui sont le résultat conjugué de son capital et de son travail.

C'est ce que la Cour a exprimé d'une manière concise, comme suit :

"S'agissant de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, c'est-à-dire sur le revenu conjugué du capital et du travail, l'exploitant ne saurait en principe passer au compte des frais généraux une rémunération pour son propre travail."

(Arrêt Detraz, précité).

Par ailleurs, en accordant à l'exploitant une rémunération on méconnaît sa condition et on l'assimile à un salarié ce qui est une contre-vérité évidente.

C'est ce que le Tribunal du Caire a précisé dans ces termes:

"Le facteur déterminant dans la position du gérant est sa responsabilité indéfinie pour toutes les dettes de la Société ce qui l'empêche d'être assimilé à un employé ou salarié, n'importe la nature de son travail."

2) *Emoluments du gérant d'une Société en Commandite par actions*

La jurisprudence nationale à la suite d'un arrêt de la Cour de Cassation du 28 Mars 1946 en une affaire Agence Immobilière d'Alexandrie est actuellement fixée contre la déductibilité des émoluments du gérant d'une société en commandite par actions.

La Cour d'Appel Mixte saisie de la question n'a pas voulu l'aborder de front et s'est prononcée eu égard aux circonstances spéciales de l'affaire qui lui était soumise.

(A.C. 13 Juin 1946, Christofidis Rep. p. 88). (1).

Depuis, le Tribunal Mixte d'Alexandrie s'est prononcé avec vigueur contre la déductibilité, les associés en nom, gérants d'une société en commandite par actions ne pouvant être assimilés ni aux administrateurs-délégués ni au directeur d'une société anonyme.

(12 Mai 1948, Emilio Lindi et Samy Friedman Rep. 153).

3) *Frais de réparation automobile utilisée par le contribuable pour son usage personnel.*

Il arrive très souvent qu'un contribuable se serve d'une même voiture pour les courses de son entreprise et pour les siennes propres.

Il y a lieu, dans ce cas, de faire une ventilation pour ne faire assumer à l'entreprise que les frais qui lui incombent uniquement.

(1) "Lorsque, a-t-elle exposé, l'associé gérant d'une société en commandite par actions détient la plus grande partie des actions et est ainsi partie intéressée à la prospérité comme à la décadence de la Société, son rôle ne peut être assimilé à celui d'un employé et dès lors son traitement ne saurait rentrer dans les frais de l'entreprise, mais constitue plutôt une partie des bénéfices et imposables comme tels."

Cette ventilation en fait n'est pas aisée à opérer. Aussi le Tribunal Mixte du Caire a-t-il décidé que :

“Lorsqu'une automobile est employée tant pour le service personnel du directeur que pour celui de l'entreprise, il y a lieu d'en partager les frais de réparation à raison de moitié à charge de l'un et de l'autre.”

(15 Mai 1947, Victor Dente & Co.).

4) *Frais journaliers non nécessités par l'exploitation*

Le Tribunal Mixte du Caire a retenu que :

“Les frais journaliers, ne sont déduits que s'ils sont nécessités par l'exploitation et ne s'y rattachent pas simplement d'une façon facultative, ainsi, les cafés servis aux clients, les dépenses de bienfaisance, les médicaments pour le personnel, les pourboires au portier constituent des emplois de bénéfice et non des charges d'exploitation.”

(30 Mai 1946, Valsamidis).

Cette décision est contestable en tant qu'elle considère comme non déductibles :

a) les cafés : elle méconnaît les mœurs commerciales de l'Orient.

b) les médicaments : elle méconnaît la loi relative au contrat individuel de travail qui porte obligation au patron d'assurer à ses employés les soins médicaux.

Sur le principe même formulé par la décision à savoir que les frais ne sont déductibles que s'ils sont nécessités par l'exploitation et ne s'y rattachent pas simplement d'une façon facultative, nous formulons toutes nos réserves.

Le Tribunal du Caire par là s'est prononcé pour une conception étroite des charges et nous essayerons plus loin de faire admettre au contraire une notion “large” des charges.

5) *Impôts étrangers* (Voir supra p. 498).

6) *Impôt sur les bénéfices exceptionnels* (voir supra p. 494).

7) *Frais de travaux ne rentrant pas dans l'objet de l'entreprise.*

Le Tribunal du Caire a déclaré non déductibles des frais de travaux de prospection entrepris par la succursale en Egypte d'une société étrangère, ces travaux ne rentrant pas dans l'objet de la succursale.

(T.C. 26 Février 1948, Socony Vacuum Rep. p. 155)

Il est vrai que ces travaux rentraient dans l'objet du siège mais cela ne justifiait pas l'inscription dans les comptes de la succursale, de frais se rattachant à l'activité du siège central.

L'espèce qui fait l'objet de la décision du Tribunal est intéressante en ce qu'elle constitue un bon exemple d'une dépense "étrangère" à l'exploitation donc par définition non déductible.

8) *Dépenses d'acquisition*

Le Tribunal Mixte d'Alexandrie a retenu que les frais et honoraires d'avocat exposés par un contribuable pour l'acquisition de l'entreprises ne concernent pas l'exploitation et ne sauraient donc venir en déduction des bénéfices.

(8 Janvier 1947, Callergis B. 59).

Mais les frais sont incontestablement amortissables.

La déduction donc, si elle ne peut porter sur l'intégralité des frais, doit porter sur partie de ces frais par application des principes qui régissent les amortissements.

Il est à signaler que l'administration française se prononce pour l'amortissement rapide, même dès la première année des dépenses de constitution qui ne sont guère qu'un actif fictif.

(V. Formery, Les Impôts en France I).

B

CHARGES DEDUCTIBLES DU BENEFICE NET

Détermination générale du bénéfice net imposable et plan

Le bénéfice net étant établi, il y a lieu, ainsi que nous l'avons signalé, de lui faire subir les déductions prévues par le législateur

aux termes des art. 36 (revenus accessoires), 35 (sommes distribuées par les Sociétés anonymes et les Sociétés en commandite) et 57 (report déficitaire).

Ces déductions autorisées par le législateur ainsi que nous l'avons également signalé, n'ont rien à voir avec les résultats effectifs de l'exercice imposable.

Elles sont édictées dans un pur esprit d'équité. Et si elles sont un jour supprimées, cela signifiera que le bénéfice net coïncide parfaitement avec le bénéfice imposable.

Dans une première partie nous étudierons les revenus accessoires déductibles ;

Dans une seconde partie les sommes distribuées par les Sociétés anonymes et les Sociétés en commandite et,

Dans une troisième partie, le report déficitaire.

IÈRE PARTIE — REVENUS ACCESSOIRES

Le bénéfice net englobe souvent des revenus accessoires: revenus immobiliers, revenus mobiliers, bénéfices de professions non commerciales.

Les art. 39, 1^o et 36 prévoient expressément la déduction des revenus immobiliers et mobiliers.

Nous consacrerons donc une section à la déduction des revenus immobiliers et une autre à la déduction des revenus mobiliers.

Mais que faut-il décider lorsque le particulier, assujetti à la cédula des bénéfices commerciaux et industriels étend son activité à des opérations relevant de la cédula des bénéfices des professions non commerciales?

Le cas n'a pas été prévu par le législateur. Mais il a été posé devant la Cour. Nous lui consacrerons une troisième section.

I.—REVENUS IMMOBILIERS

1) Valeur locative des immeubles affectés à l'entreprise.

Aux termes de l'article 39, 3^o est déductible la valeur locative des immeubles appartenant à l'entreprise et occupés par elle.

Fondement de la déduction

Le législateur a autorisé la déduction afin que

“les mêmes revenus ne soient pas assujettis à deux impôts différents.”

(A.C. 10 Mai 1947, Metro-Goldwyn-Mayer).

Evaluation de la valeur locative

Les revenus des immeubles occupés n'étant pas susceptibles d'être déterminés, le législateur a admis la déduction d'un forfait consistant dans le loyer ayant servi à l'établissement de l'impôt sur la propriété bâtie.

(A.C. précité).

Si la déduction s'étend à la valeur locative entière ou à ses 9/10

L'Administration a prétendu que par l'effet combiné de l'art. 36 avec l'art. 39, 1^{er}, la déduction du loyer qui a servi de base pour la perception de l'impôt sur la propriété bâtie ne s'étendrait qu'aux 9/10èmes. du loyer.

La Cour a rejeté cette prétention qui méconnaît entièrement les intentions du législateur.

En effet l'art. 39 a relevé la Cour a entendu placer l'entreprise propriétaire et l'entreprise locataire dans une situation identique de telle sorte que l'entreprise locataire étant autorisée à déduire l'intégralité de son loyer, l'entreprise propriétaire doit être admise à faire de même pour le loyer fictif et forfaitaire dont la loi permet de faire état.

Quant à l'art. 36 il ne vise que des capitaux ou des immeubles, sources de revenus réels et son seul objet est que ces mêmes revenus réels étant imposés par ailleurs soit à la cédule I, soit à l'impôt foncier ou l'impôt sur la propriété bâtie, sans participer de ce chef aux frais généraux de l'entreprise, il y a lieu de leur faire subir par un forfait la part de ces frais généraux qu'ils auraient assumés s'ils avaient été compris dans les bénéfices imposés à la cédule II.

(V. A.C. 10 Mai 1947, S.A. des Bières Bomonti & Pyramides, J. N° 3829 du 7 Octobre 1947).

(Voir aussi T.C. 26 Février 1948, Socony Vacuum Oil, Rep 155, T.A. 7 Avril 1948, Salt & Soda rep. p. 156).

Si la valeur locative à déduire est susceptible de majoration

Pendant la guerre, les loyers des immeubles urbains ont été stabilisés puis leur majoration a été autorisée dans certaines limites.

La question s'est posée alors de savoir si le contribuable occupant ses propres immeubles est en droit de déduire la valeur locative de ses immeubles augmentée des majorations autorisées.

La Cour a tranché cette question par la négative, les dites majorations ayant été prévues dans un but tout particulier à savoir empêcher les propriétaires des immeubles qui ont fait l'objet d'une location — ce qui n'est point le cas en l'occurrence — de procéder soit à l'expulsion du locataire, soit à des majorations abusives du loyer par suite des circonstances exceptionnelles de la guerre.

(V. A.C. 10 Mai 1947, Metro-Goldwyn-Mayer).

Il y a lieu d'ajouter à ce qui précède que le législateur semble avoir voulu éviter des estimations annuelles de la valeur locative, estimations qui auraient fait l'objet de contestations renouvelées. Aussi a-t-il renvoyé à l'estimation faite en l'application de l'impôt sur la propriété bâtie, estimation d'une fixité relative (elle est faite pour 8 ans).

Il suffit de songer qu'en cas de baisse générale des loyers l'Administration ne serait pas en droit de discuter le montant de la valeur locative déduite par le contribuable pour se convaincre que celui-ci de même ne saurait bénéficier des majorations autorisées.

Déductibilité des amortissements, impôts, assurances, frais d'entretien relatifs aux immeubles occupés

La déductibilité de ces diverses charges grevant les immeubles occupés par l'entreprise résulte d'une jurisprudence constante.

(V. not. A.C. 17 Janvier 1948, Bomonti & Pyramides — T.A. 7 Avril 1948, Salt & Soda).

*Domaine d'application de la déduction**Cas où l'immeuble n'est pas frappé par l'impôt sur la propriété bâtie*

Cette circonstance n'empêche pas la déduction de sa valeur locative qui doit faire l'objet d'une estimation directe.

Le Tribunal du Caire a jugé :

“qu'il doit être tenu compte de la valeur locative de toutes les usines appartenant à une société et non pas seulement de l'unique usine pour laquelle l'impôt sur la propriété bâtie est payé.”

(18 Mars 1947, Sucreries).

Si la déduction joue au cas où il s'agit d'habitations mises gratuitement à la disposition du personnel

C'est par la négative que s'est prononcé le Tribunal du Caire.

(6 Août 1947, Sucreries).

2) Loyer des immeubles donnés en location par le contribuable.

Aux termes de l'article 36, par. 2, sont déduits des bénéfices imposables les revenus des immeubles ruraux ou urbains figurant à l'actif de l'entreprise, sous déduction du 10% de leur montant.

Si le loyer à prendre en considération est le loyer net

L'Administration a émis la prétention de ne prendre en considération que le loyer net “après déduction du montant de l'impôt sur la propriété bâtie”.

La Cour a rejeté cette façon de voir qui est contraire et à la lettre de la loi et au principe consacré en matière fiscale que l'impôt ne doit pas être payé sur le montant d'un autre impôt.

L'interprétation de l'Administration, a relevé la Cour, si elle devait être admise, conduirait à faire payer l'impôt de la cédula II sur le montant de la cédula I, puisque le fisc voudrait précisément exclure ce dernier montant des revenus des capitaux mobiliers et immobiliers qui peuvent être réduits des bénéfices bruts de l'entreprise.

(Arrêt Pressage déjà cité Rep. 171).

Droit français

Le droit français ne distingue pas suivant que l'immeuble est affecté à l'entreprise ou non.

Dans le cas où l'immeuble n'est pas affecté à l'entreprise, c'est le revenu net servant de base à la contribution foncière qui doit être déduit pour tous les immeubles dont l'entreprise est propriétaire et qui font partie de son actif.

(Art. 7, 1° du C.C.).

II. — REVENUS MOBILIERS

La déduction des revenus mobiliers, de même que celle des revenus immobiliers a été motivée par le souci d'éviter une "double imposition".

L'art. 36 dispose que :

"Sans préjudice des dispositions de l'art. 15, al. 2, les revenus des capitaux mobiliers figurait à l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt visé au Livre I de la présente loi ou exonérés dudit impôt par d'autres lois sont déduits du bénéfice net total imposable à concurrence de leur montant net après imputation à ce montant de la quote-part des frais et charges y afférents, ladite quote-part étant fixée forfaitairement à 10 % du montant des revenus en question."

Il a été jugé, en conformité de cette disposition que sont déductibles à concurrence des 9/10èmes :

1°) le revenu de titres de placement composant le portefeuille d'une Banque.

(A.C. Pressage, Rep. 170).

2°) le revenu des titres d'un portefeuille en Dette Egyptienne Unifiée.

(T.A. 7 Avril 1948, Banque d'Athènes, Rep. 156).

3°) les intérêts servis par les Banques au contribuable non prêteur professionnel.

Droit français

L'art. 36 correspond à l'art. 8 du Code Général Français ainsi conçu :

"Les revenus des valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt visé au livre III du

Code Fiscal des valeurs mobilières ou exonérés de ce dernier impôt par la législation en vigueur sont déduits du bénéfice net total à concurrence de leur montant net après imputation à ce montant de la quote-part des frais et charges y afférents.”

“Cette quote-part est fixée à 30 p. 100 du montant de ces revenus en ce qui concerne les établissements de banque ou de crédit, ainsi que les entreprises de placements ou de gestion de valeurs mobilières et à 5% en ce qui concerne les autres entreprises.

“Sont exclus de la déduction prévue au premier alinéa du présent article, les arrérages, intérêts et autres produits exonérés de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers par l'art. 3 de la loi du 16 Février 1932.”

Il a été retenu en France par application de l'art. 8 que les bénéfices de tous les revenus des capitaux mobiliers quels qu'ils soient sont déductibles à l'exclusion :

a) des bénéfices provenant de la cession de l'accroissement de valeur des titres.

b) des intérêts créditeurs des véritables comptes-courants.

c) des intérêts provenant d'opérations commerciales qui ne présentent pas le caractère juridique d'un prêt (intérêt de traites ou de billet à long terme reçus en paiement de marchandises vendues ou de services rendus).

(Rogeon, Durant et Bourrel, *Le régime Fiscal des Sociétés et des valeurs mobilières*, p. 429).

III. — REVENUS DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

Il arrive, ainsi que nous l'avons signalé, qu'un particulier assujéti à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels étende son activité à des opérations tombant sous le coup de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

La jurisprudence nous offre un cas typique. Un propriétaire de journal s'étant trouvé en être le principal rédacteur, la question s'est posée de savoir si les bénéfices par le propriétaire-rédacteur du journal étaient assujettis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels ou à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

La question revenait plus précisément à savoir si l'une des deux sources pouvait être considérée comme l'accessoire de l'autre et si le contribuable pouvait être cotisé pour l'ensemble de ses revenus d'après les règles applicables à un seul des impôts.

La Cour, dans un arrêt remarquable, a relevé :

1°) qu'aucune disposition de la loi n'autorise à rechercher quel est de deux revenus d'un contribuable le revenu principal.

2°) que la législation égyptienne à la différence de la législation française (art. 100) ne renferme aucune disposition contraire à l'autonomie des cédules.

3°) que la seule difficulté de la discrimination ne justifie pas une application de la loi que le législateur n'a pas envisagée.

Et appliquant ces observations à l'affaire, la Cour a jugé qu'il y avait lieu de déduire des bénéfices réalisés par le journal, les bénéfices attribuables à l'exercice de la profession d'auteur du propriétaire du journal, ces bénéfices devant être frappés par l'impôt sur les professions non commerciales. (A.C. 15 Février 1947, Géronimo)

IIème PARTIE — SOMMES DISTRIBUEES PAR LES SOCIETES ANONYMES ET LES SOCIETES EN COMMANDITE

Le législateur égyptien, réalisant que le patrimoine des sociétés anonymes est la propriété effective des actionnaires a trouvé injuste que ces actionnaires assument et l'impôt sur les bénéfices réalisés par la société et l'impôt sur le revenu de leurs titres, ces deux impôts frappant un seul et même revenu.

De même le législateur a estimé injuste que les commanditaires d'une société en commandite simple supportent leur part dans l'impôt dû par la société et payent en outre l'impôt sur leur dite part dans les bénéfices.

Aussi a-t-il disposé dans l'art. 35 à l'exemple de la loi belge que :

“Les sociétés par actions profitent d'une déduction sur le montant des impôts dûs sur les bénéfices, équivalents au montant des impôts acquittés sur les sommes mises en distribution sur les mêmes bénéfices et atteintes par l'impôt prévu à l'art. 1er al. 1 et 4.

“Les sociétés en commandite profitent de cette disposition jusqu'à concurrence des impôts payés sur les bénéfices alloués aux commanditaires.”

Par là le législateur a évité:

“La double imposition sous la forme d'imposition simultanée des bénéfices commerciaux et des dividendes effectivement distribués sur ces bénéfices.”

(T.C. 8 Mai 1943, Orosdi-Back).

(V. aussi A.C. 27 Août 1946, Salt & Soda B. 58. 131).

L'art. 35 a été modifié par la loi N° 42 du 29 Juillet 1941 comme suit:

“Les sociétés anonymes profitent d'une déduction sur le montant de leurs bénéfices imposables équivalente aux sommes mises en distribution sur les mêmes bénéfices atteints par l'impôt prévu à l'art. 1er al. 1 et 4, pourvu que le dit impôt ait été effectivement acquitté.

“Les Sociétés en commandite profitent de cette disposition jusqu'à concurrence des bénéfices alloués aux commanditaires.”

Cette modification s'est avérée impérieuse le jour où une disparité a existé entre le taux de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels et le taux de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Calcul de l'impôt dû par les Sociétés en commandite

Dans le cas des Sociétés en commandite, le Tribunal d'Alexandrie a jugé, par application de l'art. 35, qu'il fallait calculer d'abord l'impôt sur le bénéfice total, ensuite l'impôt sur la part du commanditaire et déduire le second du premier.

La Cour a rejeté cette manière de voir qui méconnaissait l'art. 34 d'après lequel dans les sociétés en commandite l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part de bénéfices et pour le surplus au nom de la Société.

En conséquence dans les sociétés en commandite la saine interprétation de l'art. 35 conduit à déduire l'impôt dû par le commanditaire de l'impôt établi au nom de la société.

(A.C. 27 Mars, Guerchman).

IIIe. PARTIE — REPORT DEFICITAIRE

Nous avons rappelé plus haut (p. 475) la règle de l'indépendance ou de la spécialité des exercices et avons signalé que le législateur y a apporté une dérogation aux termes de l'art. 57 qu'il nous reste à commenter.

Cet article est ainsi conçu :

“En cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant le dit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice qui suit l'exercice déficitaire, s'il existe un reliquat il peut être reporté sur le troisième exercice et non au delà.”

Le texte de l'art. 57 a été tiré de l'art. 13 de la loi française du 20 Décembre 1928.

Quid du déficit subi antérieurement à la mise en vigueur de la loi?

Le Tribunal Mixte du Caire, par deux décisions rendues en date du 12 Juin 1947 a retenu que pareil déficit ne pouvait être déduit des bénéfices réalisés depuis la mise en vigueur de la loi et ce pour les motifs suivants :

1°) à défaut d'indication du point de départ de l'application de la loi ce point de départ est celui de l'application de la loi elle-même et ce par le jeu du principe de la non rétroactivité.

2°) le délégué du gouvernement au Sénat a déclaré expressément que la loi ne vise pas les déficits antérieurs de même qu'elle ne vise pas les bénéfices réalisés antérieurement à sa promulgation.

Mais la Cour n'a pas admis cette manière de voir.

Relativement à la déclaration du délégué du Gouvernement dont le Tribunal a fait état, la Cour a retenu que :

“Elle ne peut faire justice d'un problème aussi complexe que celui de l'entrée en vigueur de la loi fiscale.

“L’art. 57 est général dans ses termes; le texte du projet de loi n’a subi aucune modification limitative par suite de la déclaration précitée. Donc, à défaut de disposition expresse limitant le caractère général du texte, l’application des règles d’assiette de l’impôt, en tenant compte d’un événement passé et définitif, ne comporte pas rétroactivité.

“Les déficits peuvent donc être déduits comme charges dans la limite des trois exercices financiers visés à l’art. 57 à condition bien entendu que le montant en résulte d’une comptabilité régulièrement tenue.”

(A.C. 17 Juin 1948, Société de Métallurgie Egyptienne, Rep. 184).

Si les dispositions de l’art. 57 sont applicables à un contribuable ne tenant pas de comptes réguliers

Comme on l’aura déjà remarqué, c’est par la négative que la Cour a répondu dans l’arrêt ci-haut mentionné.

Le Tribunal National de Sohag, cependant, par décision du 29 Août 1942 a jugé que l’art. 57 est conçu dans des termes généraux et en conséquence peut en bénéficier le contribuable qui ne tient pas de comptes réguliers au même titre que celui qui en tient.

Droit anglais

La loi anglaise autorise la déduction des pertes sous deux formes, entre lesquelles l’option est laissée au contribuable; ou bien le contribuable demande l’application immédiate de la perte à l’impôt dû pour l’année, ou bien il demande que la perte soit en quelque sorte “étalée” sur les six années suivantes.

(Jean L’homme: L’Impôt sur le revenu en Angleterre, p. 241).

SECTION II. — BÉNÉFICES FORFAITAIRES

Cas d’estimation forfaitaire et plan

En droit français l’estimation forfaitaire est une faveur accordée aux petits contribuables, à ceux dont le chiffre d’affaires n’atteint pas un chiffre déterminé.

En droit égyptien l'estimation n'a rien à voir avec le chiffre d'affaires. Il y a lieu d'y procéder dans les cas visés par les art. 46 et 47 ainsi conçus:

“Les Sociétés par actions qui ne communiquent pas leurs bilans à l'Administration Fiscale seront traitées, au point de vue de la détermination de leurs revenus imposables, à l'instar des Sociétés et particuliers faisant l'objet de la section suivante.

(Art. 46).

“Si le contribuable s'abstient de fournir ses comptes et justifications à l'Administration Fiscale, il sera procédé à une estimation forfaitaire des bénéfices d'après les règles ci-après sans préjudice des sanctions édictées par la présente loi.”

“Il sera également procédé à l'estimation forfaitaire si l'Administration rejette les comptes et justifications produits par le contribuable.”

(Art. 47).

Ainsi, il y aura lieu à estimation forfaitaire dans le cas:

1°) où une Société par actions ne communique pas son bilan à l'Administration.

2°) où un contribuable autre qu'une Société par actions:

a) tient des comptes mais s'abstient de les communiquer.

b) ne tient pas de comptes.

c) tient des comptes non réguliers.

Faisant abstraction de la distinction ci-haut, nous dirons qu'il y aura lieu à estimation forfaitaire:

1°) En cas de refus de communiquer la comptabilité.

2°) En cas d'absence de comptabilité.

3°) En cas d'irrégularité de la comptabilité:

a) soit que la comptabilité est insuffisante;

b) soit qu'elle est insincère.

Dans ces cas, l'Administration est en droit de procéder à l'estimation forfaitaire des bénéfices.

L'estimation faite, deux hypothèses peuvent se présenter:

Cette estimation est acceptée par le contribuable.

Cette estimation est refusée.

Dans la première hypothèse, l'accord lie les parties et ne saurait plus être remis en discussion.

Dans la seconde hypothèse, le désaccord est porté devant la Commission d'Estimation.

Cette vue générale étant donnée, nous allons examiner successivement les questions suivantes:

1°) L'accord du Fisc et du Contribuable.

2°) La question de la régularité de la Comptabilité.

3°) Les Commissions d'Estimation.

4°) Les bases de l'évaluation forfaitaire.

En manière de conclusion nous signalerons les dangers de l'estimation forfaitaire et les réformes qui s'imposent.

I. — DE L'ACCORD DU FISC ET DU CONTRIBUABLE

Le Problème

Il s'agit de savoir si un accord entre l'Administration et le contribuable sur l'assiette ou la liquidation de l'impôt est possible, accord qui lierait les deux parties et les empêcherait de remettre en discussion ce qui en a fait l'objet.

Les Tribunaux Mixtes de 1ère Instance se sont prononcés pour la négative, motif pris de ce que "la perception de l'impôt intéresse l'ordre public et que la source de l'obligation fiscale est exclusivement la loi."

Les Tribunaux nationaux par contre, ont retenu le caractère obligatoire des accords intervenus entre le Fisc et le Contribuable sur la base des règles du droit privé.

Le Tribunal National de Fayoum notamment a retenu que :

“Lorsque le Mâmour approuve la déclaration du contribuable et lui remet le reçu de perception des impôts, ce reçu est considéré comme émanant d'un représentant de l'Administration fiscale. Dès lors il signifie qu'un accord a été conclu entre le fisc et le contribuable sur le montant des impôts acquittés. Cet accord empêche la Mâmourieh de recourir à la Commission d'Estimation ou de procéder elle-même à une nouvelle estimation comme il met obstacle à un recours du contribuable à la Commission d'Estimation.”

(3 Mars 1946, B.O. 46, 89).

La Cour d'Appel Mixte saisie de la question a adopté le point de vue de la Jurisprudence Nationale mais a fait une distinction entre les accords intervenus sur des questions de fait et les accords intervenus sur des questions de droit.

La Cour a admis le caractère obligatoire des accords dans le premier cas et l'a repoussé dans le second réduisant ainsi les motifs avancés par les Tribunaux de première Instance à leur juste limite.

L'arrêt de principe a été rendu le 26 Avril 1947 en une affaire L. Noren que nous allons analyser.

La Cour s'est attachée tout d'abord à préciser que le rôle du Mâmour ne se réduit pas à rejeter les comptes et à saisir automatiquement la Commission de l'affaire. Le Mâmour a le droit de par la combinaison des art. 45, 47, 50 et 52 de la loi et des art. 25 et 26 du règlement d'exécution de procéder à l'estimation forfaitaire des bénéfices.

Cela étant, la Cour a estimé qu'il y avait lieu avec les jurisprudences française et belge de considérer que si :

“la perception des impôts intéresse essentiellement l'ordre public, d'où elle ne saurait être l'objet d'une transaction en ce qui concerne les intérêts légaux afférents à l'impôt, par contre sur une question de fait l'Administration peut transiger, de sorte que la détermination des biens servant à l'assiette de l'impôt opération qui est l'oeuvre des parties, est susceptible de faire

l'objet d'une convention entre les redevables et l'Administration." (1)

En conséquence, a conclu la Cour, l'Administration peut se lier valablement à moins de fraude établie par le Fisc à l'encontre du contribuable.

Cet arrêt de la Cour a fait jurisprudence.

Il formule nettement les règles suivantes:

1°) les questions de fait doivent être distinguées des questions de droit, les premières seules étant susceptibles de faire l'objet d'accords.

2°) l'accord ne lie pas le Fisc en cas de fraude (ou dol).

A ces règles on peut ajouter une 3ème formulée par le Tribunal du Caire.

L'accord implique une vérification préalable de la comptabilité par l'Administration.

(T.C. 5 Juin 1947, D. Vlattas).

Il nous faut à présent définir la fraude fiscale.

De la fraude fiscale

Que faut-il entendre par "fraude fiscale"? Dans quels cas peut-on affirmer qu'il y a fraude?

Dans un sens large tout acte illicite intentionnel est fraude.

(1) "Le pouvoir de contrôle dont est investie cette dernière à l'égard des estimations fournies par les redevables, implique un pouvoir de décision lui permettant de se lier de façon régulière (v. spécialement l'arrêt de la Cour de Cassation de France du 14 Juin 1946, Gazette du Palais de Paris, 11 à 13 Septembre 1946; Genin, Code de droits d'enregistrement, p. 41 et arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles, 13 Avril 1939, pas. 1929, 2.78).

"Il n'est fait exception qu'en cas de texte formel de la loi autorisant le Fisc de revenir sur ses précédentes évaluations.

"Bref, ce pouvoir n'existe pas lorsque sur la vue des divers éléments de la déclaration, il est possible au Fisc d'apprécier la consistance des bénéfices imposables — après avoir demandé des explications sur des points déterminés s'il le juge nécessaire — et que la rectification ne résulte que d'une différence d'interprétation d'une dépense (Cour d'Appel de Bruxelles, 3 Avril 1946, Journal de Droit Fiscal, 1946, p. 185 et note p. 187).

"Qu'il n'a pu, dit un arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles du 8 Juin 1938, entrer dans l'intention du législateur de laisser le contribuable sous le coup d'une décision toujours révocable et susceptible d'être remplacée par une autre aggravant sa situation; que l'esprit de la loi comme son texte s'opposent à ce qu'il en soit ainsi." (Journal de Droit Fiscal, 1938, p. 235).

Dans un sens étroit, est fraude l'acte illicite comportant une dissimulation ou simulation: c'est l'acception fiscale.

Que faut-il décider lorsqu'il s'agit d'un habile aménagement des opérations juridiques du redevable en vue de ne subir la charge d'aucun impôt ou d'être frappé d'un impôt plus léger?

L'affaire suivante a été portée devant les Tribunaux:

Un contribuable dont plusieurs exercices avaient été vérifiés en même temps, avait attaqué l'estimation du Fisc de trois des exercices et avait souscrit à celle portant sur un 4ème exercice qui l'avantageait au regard de la détermination de l'impôt sur les bénéfices exceptionnels.

L'Administration ayant soutenu que l'acceptation par le contribuable de l'estimation qui l'avantageait avait un caractère frauduleux, la Cour a rejeté la manière de voir de l'Administration, manifestement inconsistante.

(Aff. L. Noren).

La jurisprudence française a consacré le principe que tout redevable a le droit de choisir le procédé juridique le moins imposé pour atteindre le but qu'il se propose. Il y a donc des dissimulations licites, une dissimulation ne devient illicite que si elle permet au contribuable de violer ses obligations envers le Fisc. Il n'y a pas d'obligation envers l'Etat de ne pas s'efforcer d'aménager ses affaires de façon à être taxé le moins possible. Mais le contribuable a l'obligation de ne pas présenter un acte juridique ne correspondant pas à la réalité des faits, car alors il y aurait tromperie. Il appartient au Fisc et aux Tribunaux de rétablir le véritable caractère des actes simulés.

(V. Note: Paul Esmein sous 19 avril 1932, Société la Mutuelle Générale Française Vie c/ Enregistrement).

II. — DE LA REGULARITE DE LA COMPTABILITE

Qu'est-ce qu'une comptabilité régulière?

Quand une comptabilité doit-elle être considérée comme régulière? Quand doit-elle être considérée comme irrégulière?

L'intérêt de la question est connu.

Lorsque la comptabilité est régulière, l'imposition doit avoir lieu sur la base des bénéfices réels et quand elle est irrégulière, l'imposition doit avoir lieu forfaitairement.

La loi ne dit nulle part ce qu'il faut entendre par comptabilité régulière.

L'art. 42 nous apprend que pour les sociétés par actions l'impôt est établi sur les bénéfices réels dûment constatés par les bilans et l'art. 47, que pour tous contribuables autres que les sociétés par actions, l'impôt est établi également sur les bénéfices réels dûment constatés par les comptes réguliers de l'entreprise.

Et c'est tout ce que nous trouvons dans la loi.

Définition de l'Administration

Au silence de la loi l'Administration a pensé être en droit de suppléer en donnant de la comptabilité régulière la définition qui suit qu'elle a insérée dans le corps du règlement d'exécution de la loi sur les bénéfices exceptionnels.

“On entend par ‘Comptabilité régulière’, les comptes inscrits dans les livres prévus aux art. 11, 12 et 13 du Code de commerce indigène et aux art. 12, 13 et 14 du Code de commerce mixte, ou ceux déterminés par l'usage à condition qu'ils soient tenus conformément aux systèmes reconnus et que les passations d'écritures soient appuyées dans chaque cas, par des pièces comptables authentiques, conservées de façon méthodique assurant la possibilité d'une vérification des dites passations et qui permettent aux fonctionnaires de l'Administration des Impôts, munis de pouvoirs d'inspection de s'assurer du montant des bénéfices ou des pertes.” (Art. 2).

Critique

Mais que vaut cette définition? Elle est donnée dans le règlement d'exécution de l'impôt sur les bénéfices exceptionnels. Et cela suffit à notre sens pour que l'on conteste son applicabilité en matière d'impôt sur les bénéfices ordinaires.

Ensuite, cette définition qui se présente comme une disposition⁶ d'exécution de la loi se traduit en fait par un dépassement de la loi : fixer, en effet, les modes de preuve de l'établissement d'un droit, dire que tel mode de preuve seul sera valable à l'exclusion de tout autre, c'est à n'en pas douter formuler une limitation à ce droit.

L'Administration est si bien convaincue du caractère abusif de son interprétation qu'elle s'est bien gardée de demander au législateur de l'homologuer.

La question de la régularité de la comptabilité a été laissée manifestement par le législateur à l'appréciation du Tribunal. Nous pouvons dire d'ores et déjà d'une manière très générale qu'elle est à examiner eu égard à l'importance du commerce du contribuable et à la nature de ce commerce. On sera plus ou moins exigeant avec le contribuable selon l'importance de ses affaires et leur nature.

1°) *Si le contribuable doit tenir les livres prévus par le Code de Commerce*

Le Tribunal National de Fayoum s'est prononcé pour la négative, aucune disposition de la loi n'y contraignant le contribuable.

Le Tribunal a relevé que l'article 47 qui régit la matière ne fait état que des comptes réguliers et qu'il appartient dès lors souverainement au juge de dire si les livres et comptes du contribuable sont réguliers ou non.

(3 mars 1946, Bulletin Officiel des Tribunaux Nationaux, année 1946, p. 89).

2°) *Si les livres doivent être cotés et paraphés*

La Cour a retenu que les livres peuvent être considérés comme réguliers même s'ils n'ont pas été cotés et paraphés, à la condition toutefois qu' :

“ils soient tenus conformément aux systèmes reconnus et que les passations d'écriture soient en règle générale, appuyées par des pièces comptables authentiques conservées de façon méthodique, assurant la possibilité de leur vérification.”

(A.C. 26 Avril 1948, Diamantopoulo).

(Voir aussi A.C. 15 Février 1947, Detrao).

3°) *Si l'absence de pièces comptables suffit pour rejeter des livres régulièrement tenus*

La jurisprudence s'est prononcée pour la négative. Elle a notamment considéré comme régulières des comptabilités auxquelles manquaient :

a) des factures acquittées relatives à des fournitures journalières.

(A.C. 28 Février 1948, Adamopoulo).

(Voir également T.C. 3 Juin 1946, Feimer).

b) les documents établissant les ventes au comptant.

(T.A. 10 Juin 1948, Evangelos Antonakis Rep. 182). (1)

Il résulte de ce qui précède que la Jurisprudence n'a pas admis la définition de la comptabilité régulière donnée par l'Administration.

Cette régularité est une question à examiner, cas par cas eu égard à l'importance et à la nature du commerce du contribuable.

Il va de soi que si l'Administration rejette une comptabilité, ce rejet ne s'impose pas au contribuable.

La jurisprudence a posé à ce sujet les trois principes suivants:

1er principe: Le rejet par l'Administration d'une comptabilité doit être motivé.

(T.C. 17 Avril 1946, Papadopoulo — T.C. 13 Mai 1946, Fabri — A.C. 26 Avril 1947, Diamantopoulo — A.C. 7 Juin 1947, Kochman).

2ème principe: Le rejet est soumis au contrôle de la Commission et du Tribunal.

(Mêmes décisions que ci-haut).

3ème principe: Pour former sa conviction, le Tribunal peut même retenir des preuves ne résultant que de simples présomptions.

(A.C. 17 Janvier 1948, H. Ezri).

De la sincérité de la comptabilité

Est-ce à dire que toute comptabilité régulière est à admettre ?

(1) Le Tribunal du Caire a jugé que:

“lorsque la Commission d'Estimation rejette une comptabilité, vu l'absence de pièces justificatives des ventes journalières, toutefois si la tenue de la comptabilité est régulière et qu'un inventaire annuel du stock existant est produit, les factures d'achat pourraient constituer la clé de voûte d'une bonne vérification comptable ou du moins la base d'une évaluation forfaitaire rationnelle établie selon le coût des ventes et l'application à ce coût d'un pourcentage de bénéfice brut normalement obtenu dans ce genre de commerce.”

Est-ce à dire que l'Administration est liée par les résultats d'une comptabilité qui répondrait à sa propre définition ?

La jurisprudence répond par la négative. Il ne suffit pas que la comptabilité soit régulière. Il faut aussi qu'elle soit sincère. L'insincérité de la comptabilité est donc un motif de rejet.

(V. T.A. 8 Janvier 1947, Guetta — T.A. 26 Février 1947, Sigalas).

Le fardeau de la preuve incombe à l'Administration.

(T.C. 5 Décembre 1946, Panayotis).

Cas particuliers

Les comptes sont à rejeter comme non sincères :

a) lorsqu'ils sont en contradiction avec les déclarations du contribuable.

(A.C. 10 Mai 1947, Trefileti — T.C. 14 Mai 1948, S. Xantiki).

b) lorsque le pourcentage des bénéfices bruts n'est pas compatible avec le genre d'activité du contribuable.

(T.A. 8 Janvier 1947, Hadjepetrou).

(Voir cependant T.C. 29 Mai 1947, Cocodis).

III. — DES COMMISSIONS D'ESTIMATION

Composition

Les commissions d'estimation sont composées de trois membres fonctionnaires de l'Etat auxquels pourraient être adjoints, si le contribuable en fait la demande, deux commerçants, industriels ou contribuables payant des impôts non inférieurs à L.E. 5 par an à choisir par l'intéressé lui-même. (Art. 60).

La question s'est posée de savoir si le "membre adjoint" doit être convoqué à toutes les réunions des Commissions où s'il lui revient de s'informer de la tenue des réunions.

vient à lui de s'informer de la tenue des réunions.

La Cour a répondu par l'affirmative dans une affaire Antoniou. La sanction du défaut de convocation du juge assesseur est la nullité de la décision de la Commission d'Estimation.

Siège

Aux termes de l'art. 51, les Commissions d'Estimation siègeront aux Chefs-Lieu des Gouvernorats et Moudiriehs ainsi que dans toutes localités où le Ministère des Finances juge à propos de créer une Commission «Spéciale.

Compétence territoriale

Il a été jugé que:

“du moment que la loi a fixé le siège des Commissions d'Estimation sans limiter la compétence de chacune d'elles, la compétence d'une Commission siégeant à l'un des Gouvernorats ou Moudiriehs peut s'étendre à l'estimation des impôts d'un autre Gouvernorat ou Moudirieh.”

(T. Fayoum, 3 Mars 1946, B.O. 46. 89).

Attributions

La Jurisprudence mixte a fixé les règles suivantes:

1°) La Commission n'est compétente que lorsque le contribuable ne tient pas de comptes réguliers ou en d'autres termes lorsqu'il y a lieu à estimation forfaitaire.

(A.C. 1er Février 1947, Savopoulo).

2°) Inversement, la Commission doit nécessairement être saisie toutes les fois qu'il y a lieu à estimation forfaitaire.

Le Tribunal d'Alexandrie, le premier, a retenu que:

“l'accord entre le Fisc et la Société ne s'étant pas réalisé les rôles d'imposition émis au nom de la demanderesse sans que la Commission ait été saisie sont nuls.”

(22 Janvier 1947, Planta, Rep. p. 82).

(A.C. 28 Février 1948, O. Marcovitch).

(A.C. Shafto, Rep. 175).

3°) Rien dans la loi et le règlement n'autorise le Mâmour de scinder la procédure pour adopter en partie l'établissement des bénéfices en base des comptes et justifications et pour partie forfaitairement moyennant le renvoi par devant la Commission d'Estimation.

(A.C. Shafto, Rep. 176).

4°) La Commission n'est compétente qu'en cas de désaccord entre l'Administration et le contribuable. Si donc un accord intervient, il n'y a pas lieu de saisir la Commission.

(3 Arrêts du 26 Avril 1947. J.T.M. N° 3775 du 3 Juin 1947).

5°) La Commission, lorsqu'elle est compétente, ne peut connaître que des questions de fait et pas de questions de droit.

(T.A. 12 Mai 1948, Lindi et Friedman, Rep. p. 183).

(21 Janvier 1948, Rodocanachi).

6°) La Commission n'est pas liée par l'estimation de l'Administration. Elle peut notamment la majorer.

Jurisprudence unanime des Tribunaux Mixtes :

Pour le Tribunal du Caire signalons les dernières décisions en date: 27 Mai 1948, Marc Daniel; 17 Juin 1948, Alexandre Carandinos Rep. 183.

Pour le Tribunal d'Alexandrie : 8 Janvier 1947. Guetta, Rep. 59.

Pour la Cour 26 Avril 1947 et 7 Juin 1947, H. Kochman).

Les arguments avancés peuvent se ramener aux suivants :

a) La Commission n'est pas une juridiction et n'est pas liée par les règles de la procédure civile et notamment par la règle non ultra petita.

(T.A. 15 Mai 1946, Pavlidis).

(T.C. 28 Mai 1947, R. Cohen).

b) La Commission en procédant à l'estimation forfaitaire ne fait qu'exercer sa compétence en conformité de l'art. 50.

Si cette compétence a été circonscrite et précisée à l'art. 52 pour n'englober que les cas objet du désaccord, cette limitation ne doit s'entendre qu'en tant qu'elle est la manifestation pratique du principe dorénavant admis que l'accord entre le contribuable et le Fisc ne saurait faire l'objet d'une révision par la Commission; mais dès que l'accord n'est pas réalisé, celle-ci retrouve sa compétence telle que définie par l'art. 50 et peut donc, en s'éclairant des déclarations et données fournies par le contribuable et des observations du Fisc former sa décision d'une manière indépendante.

Dire autrement, c'est enlever, contre l'évidence des textes la compétence en matière d'estimation forfaitaire à la Commission, pour l'attribuer au Mâmour qui ne possède de ce chef qu'un pouvoir

de proposition; si sa proposition n'est pas acceptée par le contribuable, elle tombe et la Commission seule procède à l'estimation dans la plénitude de ses pouvoirs.

(T.C. 27 Mai 1948, Marc Daniel).

(17 Juin 1948, Alexandre Carandinos, Rep. 183).

Cette argumentation nous paraît contestable.

La Commission d'Estimation exerce une fonction juridictionnelle et l'art. 50 qui a attribué à la Commission pouvoir de procéder à l'estimation des bénéfices a entendu par là uniquement délimiter sa compétence.

Nous reviendrons sur cette question plus loin.

Procédure

Aux termes du 2^e al. de l'art. 52.

"5 jours au moins avant la date fixée pour la réunion de la Commission, celle-ci en fera la notification au contribuable par lettre recommandée avec avis de réception afin de lui permettre, s'il le veut, de formuler ses observations en personne ou par mandataire."

Il a été jugé que:

"La comparution du contribuable couvre l'irrégularité d'une convocation."

(T.A. 4 Décembre 1947, Dato).

Il a été jugé également aux termes d'une jurisprudence constante que la Commission n'a à appliquer aucune règle de procédure autre que celles fixées par la loi. (1)

(1) Il a été jugé que:

"de même que chaque Mâmour, les Commissions d'Estimation ont une circonscription de compétence bien déterminée. Le fait de n'avoir pas soulevé l'exception d'incompétence de prime abord, avant toute défense au fond n'entraîne pas la forclusion, car les règles du code de procédure ne sont pas applicables aux dites commissions."

(T.C. 19 Juin 1947 Haroun Frangi confirmé par A.C. 13 Mars 1948 par suite de l'acquiescement du Fisc).

"La procédure devant la Commission n'est pas une procédure contradictoire, les droits du contribuable se limitant à ceux spécifiés dans l'art. 52 savoir se présenter à la réunion et formuler ses observations."

(T.A. 18 Décembre 1946, Caruna-Bodega Bar, 8 Janvier 1947, Guetta Rep. p. 59).

"Aucune disposition de la loi ne prescrit à la Commission, sous peine de nullité de sa décision, d'inviter le contribuable à prendre connaissance des mesures d'instruction ou d'investigation auxquelles elle a procédé."

(T.A. 15 Avril 1946 Aghnidis, T.A. Fabri Fermes rep. p. 55).

Cette jurisprudence nous paraît contestable pour les motifs que nous avons indiqués et que nous développerons ci-après :

Nature de la fonction exercée par les Commissions d'Estimation

Quelle est la nature de la fonction exercée par les Commissions d'Estimation ?

Rappelons tout d'abord la jurisprudence sur ce point :

La Commission n'est pas une juridiction

La Commission n'est pas un tribunal, a retenu le Tribunal Mixte du Caire.

(29 Mai 1947, R. Cohen).

Ce n'est pas une juridiction, avait déjà dit le Tribunal d'Alexandrie.

(15 Mai 1946, Pavlidis).

Et le Tribunal d'Alexandrie avait ajouté :

“Comme son nom l'indique, la Commission ne saurait initialement connaître d'une contestation relative au principe même de l'imposition car elle continue l'oeuvre du Fisc sans exercer le pouvoir judiciaire et contrôle et rectifie l'estimation du Mâmour aussi bien que les déclarations du contribuable.”

Ainsi, de ce que la Commission ne connaît que l'estimation, de ce qu'elle ne peut connaître du principe même de l'imposition, du “droit”, elle ne serait pas une autorité judiciaire.

Le Tribunal déduit donc le caractère de la Commission de la nature de la question qui lui est soumise.

A notre sens, le Tribunal aurait dû aller plus loin, il aurait dû définir la nature de la décision de la Commission, alors son analyse aurait été pertinente, alors en s'attachant au caractère interne de l'acte de la Commission il aurait pu savoir si cette dernière exerce ou non une fonction juridictionnelle.

Le Tribunal National d'Alexandrie, contrairement à la jurisprudence des Tribunaux Mixtes de 1^{ère} instance, a jugé que les décisions de la Commission ont un caractère judiciaire et non uniquement administratif.

Malheureusement, nous n'avons pas pu utiliser ses arguments n'étant pas parvenu à les avoir.

Le Tribunal National de Fayoum a également retenu que:

“Lorsque le Mâmour saisit la Commission d'Estimation des cas sur lesquels l'accord ne s'est pas fait entre lui et le contribuable, la compétence de celle-ci se trouve limitée dans le cadre du différend: son estimation ne doit être ni inférieure à celle acceptée par le contribuable ni supérieure à celle fixée par le Mâmour.”

(T. Fayoum, 3 Mars 1946, B.O. 46, 89).

La Commission d'Estimation n'est pas une commission consultative mais une commission spéciale

La Cour a retenu que:

En avançant que la Commission d'Estimation n'est pas une commission consultative émettant des “avis” ou “opinions” mais une “commission spéciale” dont la composition, les attributions et la portée de ses décisions sont réglées par une loi spéciale (A.C. Antoniou, 14 juin 1946), la Cour ne fait pas avancer la discussion et la question demeure entière.

Interprétation proposée

Pour la résoudre d'une manière satisfaisante, il faut préciser le point de vue auquel on se place, dire si l'on se place au point de vue formel ou matériel.

Du point de vue formel, il est incontestable que la Commission n'est pas une autorité judiciaire, que c'est une autorité administrative. Et l'adjonction d'assesseurs à ses membres en fait une autorité administrative mixte et rien de plus.

Mais l'on sait depuis les analyses du Doyen Duguit, qu'une autorité judiciaire peut faire des actes administratifs et qu'une autorité administrative peut faire des actes juridictionnels, qu'une autorité administrative peut exercer une fonction juridictionnelle.

Et nous plaçant donc au point de vue matériel, demandons-nous si la Commission d'Estimation exerce une fonction juridictionnelle ou en d'autres termes, demandons-nous quelle est la nature des décisions qu'elle rend.

De ce que la Commission ne peut connaître que des questions de fait et pas des questions de droit il ne s'ensuit pas que ses actes ne sont pas des actes juridictionnels comme l'a pensé le Tribunal d'Alexandrie.

Car l'important, le décisif est la solution donnée par la Commission aux questions qui lui sont posées.

La Commission est tenue de résoudre, de trancher la question de fait qui lui est soumise. Et lorsqu'elle a tranché cette question elle fait une constatation "qui a force de vérité légale" et qui caractérise bien l'acte juridictionnel.

"Le propre de l'acte juridictionnel est d'être une solution à une question de droit, mais une solution qui a l'autorité de la chose jugée, c'est-à-dire le caractère de force de vérité légale, d'une vérité contre laquelle personne ne peut aller, d'une vérité qui s'impose à la fois aux parties et aux pouvoirs publics. Toutes les fois qu'une décision de justice intervient en matière civile ou en matière pénale il faut que les garanties soient prises pour que cette décision soit conforme à la vérité juridique. Mais du moment que ces garanties sont réalisées, que toutes les conditions exigées par la loi sont remplies, la décision du juge a une vérité légale qui s'impose à tous."

Telle est la théorie du professeur Jèze rapportée par le Doyen Duguit dans ses leçons de droit public général pp. 176 et s.

Pour une étude approfondie V.H. Vizioz. Etudes de Procédure II. Revenons à la "constatation" de la Commission.

Elle n'est pas exécutoire en elle-même car seul le rôle établi sur ses bases l'est.

Mais si elle n'est pas attaquée dans les délais, elle s'impose aux deux parties et ne peut plus être remise en discussion.

Fait capital à relever c'est qu'en cas de recours, ce recours est exercé contre la décision elle-même qui est déférée devant le Tribunal.

Elle a donc par là une valeur propre.

Des éléments qui précèdent, il suit que l'acte rendu par la Commission est un acte juridictionnel et en conséquence:

1°) la Commission ne peut majorer l'estimation de l'Administration car autrement elle statuerait *ultra petita*.

2°) la Commission n'est pas affranchie des règles fondamentales de la procédure.

Nous n'ignorons pas que la théorie de M. Jèze dont nous nous sommes inspiré n'est pas admise par tous. Que notamment le doyen Duguitt lui a opposé que :

“Si le rôle du juge devait s'arrêter à la constatation, il ne servirait à rien. Dire que le rôle du juge se bornera à donner une solution à une question de droit, c'est tout simplement nier la fonction juridictionnelle puisque celle-ci a pour objet la protection des intérêts légitimes. Pour que cette fonction existe vraiment, il faut que le juge prenne une décision tendant à garantir l'intérêt qui est le support de l'action, il faut une décision qui assure la réalisation du but auquel correspond l'action.

“La décision prise par le juge est la conséquence logiquement nécessaire de la solution qu'il a donnée à la question de droit...”

(ouvrage précité).

Nous persistons à penser que la constatation est l'élément essentiel de l'acte juridictionnel, et qu'elle suffit à la caractériser.

Comparaison avec les Commissions françaises

Au moment où le Gouvernement Egyptien a délégué deux de ses fonctionnaires pour étudier en France et en Belgique les systèmes fiscaux en vigueur dans ces pays, il existait en France deux sortes de Commissions, des Commissions consultatives et des Commissions de taxation.

1°) Les Commissions Consultatives comprenaient :

- a) des Commissions départementales chargées de la détermination du bénéfice commercial ou industriel réel.
- b) des Commissions départementales et centrales chargées de la détermination du bénéfice agricole réel.

2°) Les Commissions de Taxation comprenaient :

- a) des Commissions départementales et centrales chargées de la détermination du bénéfice industriel ou commercial forfaitaire.

b) des Commissions départementales chargées de la détermination du bénéfice non commercial.

Manifestement, les délégués égyptiens se sont inspirés des Commissions départementales et centrales intervenant pour la détermination du bénéfice industriel ou commercial forfaitaire.

La Commission d'estimation égyptienne avait de commun avec les Commissions de taxation françaises ce qui suit :

1°) Elle ne statuait que sur les questions de fait.

2°) Elle statuait préalablement à la mise en recouvrement du rôle.

Elle se différençait, et cela est capital, des Commissions françaises en ce que ses déterminations sont susceptibles d'un recours direct devant le juge.

Les décisions des Commissions françaises s'intégraient purement et simplement à la procédure générale d'établissement de l'impôt étant entendu que le contribuable après la mise en recouvrement peut à l'appui d'une demande en décharge ou réduction invoquer les irrégularités substantielles qui les vicieraient.

Pour terminer, signalons que le système actuel français a subi de larges modifications. En effet, une commission départementale des impôts directs a été créée en Janvier 1941 unique pour tous les impôts directs.

IV — BASES DE L'EVALUATION FORFAITAIRE

Le bénéfice brut présumé s'établit en appliquant au chiffre des ventes ou des achats un coefficient ou un pourcentage de bénéfices.

Du bénéfice brut on déduit les frais ainsi qu'un pourcentage pour pertes, vols et détériorations.

Assiette du bénéfice brut

Chiffre d'affaires ou prix de revient?

L'assiette du bénéfice brut a fait l'objet de controverses.

L'Administration la veut large, bien entendu; c'est d'après elle, le chiffre d'affaires.

Mais la Cour a rejeté cette manière de voir et a retenu qu'il faut s'attacher au prix de revient.

(A.C. 17 Janvier 1948, Pavlidis).

(A.C. 27 Mars 1948, Papatheodossiou).

(A.C. 8 Juin 1948, Diamantopoulo).

En cas d'estimation forfaitaire, il faut donc partir du prix de revient des marchandises et non du chiffre d'affaires. C'est l'évidence même puisque le prix de vente comprend le bénéfice.

Coefficient à appliquer

Le pourcentage est fonction de la nature (gros, demi-gros, détail) de l'objet et de la situation du commerce.

La loi n'a donné aucune directive pour la fixation du coefficient à appliquer ou en d'autres termes au pourcentage des bénéfices.

La loi n'a fixé aucune commission pour fixer le coefficient comme l'avait fait la loi française de 1917.

Ce pourcentage proposé par l'Administration est sujet à l'appréciation de la Commission et du Tribunal.

Dangers de l'estimation forfaitaire

Qui dit estimation forfaitaire dit estimation arbitraire.

La pratique révèle que l'Administration pêche par excès plutôt que par défaut.

On répondra qu'il ne dépend que du contribuable pour être fixé sur ses bénéfices réels, que le contribuable n'a qu'à s'en prendre à lui-même de ne pas tenir de comptes réguliers et partant d'être taxé parfaitement.

Mais on perd de vue que pour un rien, le Mâmour, très souvent, rejette la comptabilité et procède à l'estimation forfaitaire.

La Commission, si elle ne confirme pas toujours son estimation, ne la réduit que de peu. Aussi le contribuable doit-il payer et plaider ensuite. Et s'il n'a pas les moyens de payer, le voici saisi et ruiné.

Le problème est grave. Et sa solution équitable peut être trouvée dans les propositions suivantes:

Réformes suggérées

1°) Il faut en premier lieu réformer les Commissions d'Estimation.

a) il faut changer leur mode de composition.

Il est tout à fait déraisonnable d'y laisser une majorité formée de fonctionnaires de l'administration, car cela revient à livrer purement et simplement les contribuables à l'Administration.

b) Il faut nettement spécifier que la fonction qu'ils exercent est d'ordre juridictionnel avec toutes les conséquences que cela comporte.

2°) Il faut, sur le modèle des commissions instituées par la loi française de 1917 constituer des commissions à l'effet de fixer les coefficients à appliquer.

Au sujet de ces commissions, le Doyen Allix a donné les détails suivants :

“Les coefficients étaient fixés tous les ans par une commission où figuraient pour 1/5 de ses membres, des représentants des organisations syndicales, du commerce et de l'industrie. La Commission avait la faculté de déterminer, pour chaque profession un double coefficient, maximum et minimum, dans l'intervalle duquel le contrôleur choisissait librement le coefficient qui lui semblait le plus propre à faire ressortir le bénéfice exact.

“En fait, la Commission avait pris pour principe de fixer toujours un double coefficient, en laissant beaucoup d'écart entre le maximum et le minimum ce qui donnait au contrôleur un assez large pouvoir d'appréciation.

“Le contrôleur était libre d'employer un coefficient supérieur au maximum à charge de prouver le bien-fondé de cette rectification, c'est-à-dire la consistance du bénéfice effectif.

“Au sens inverse, le contribuable pouvait réclamer l'application d'un coefficient inférieur au minimum, à charge de prouver que son bénéfice réel est inférieur à celui qui résultait de l'application du coefficient officiel.”

(Ed. Allix : *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française*, p. 626).

L'Administration Fiscale pourrait, sans attendre ces réformes donner à ses estimations un caractère plus rationnel, si année par année, elle essayait de dégager des comptabilités régulières vérifiées, les pourcentages de bénéfices accusés dans les différents commerces, le rythme du roulement des capitaux engagés et d'autres indices qu'elle appliquerait aux contribuables ne tenant pas de comptes.

DEUXIEME PARTIE

RECOURS CONTENTIEUX

RECOURS CONTENTIEUX ET RECOURS GRACIEUX

PLAN DE LA 2ème PARTIE

On oppose aux recours contentieux les recours gracieux.

Dans le recours gracieux le contribuable ne conteste pas la légitimité de sa dette d'impôt; il demande à titre de faveur à être dispensé de payer tout (demande en remise) ou partie de sa dette (demande en modération).

Dans le recours contentieux, le contribuable fait valoir un droit. Il déclare soit que la règle d'impôt n'a pas été établie dans les formes légales soit que la cote individuelle d'impôt a été assise et levée contrairement aux conditions et formes légales.

(V. G. Jeze, Cours de Science des Finances, année 1935/1936; Courtès, Précis de Comptabilité publique, p. 98).



L'impôt égyptien n'a prévu que des recours contentieux et nul recours gracieux.

Plus précisément:

aux termes de l'art. 45 il a prévu un recours contre le redressement des "chiffres" présentés par le contribuable;

aux termes de l'art. 54 il a prévu un recours contre les décisions des Commissions d'Estimation;

aux termes de l'art. 97, il a prévu un recours en restitution des sommes indûment payées.

Nous étudierons en conséquence les trois recours ci-haut dans trois chapitres.

Cette étude serait incomplète si on n'y joignait celle des règles spéciales de procédure tracées par le législateur.

Nous consacrerons donc à ces règles un quatrième chapitre.

Enfin, dans un cinquième chapitre, nous étudierons le recours en responsabilité introduit contre l'Administration au cas de faute commise dans le recouvrement de l'impôt.

CHAPITRE PREMIER

RECOURS CONTRE LE REDRESSEMENT DES CHIFFRES PRÉSENTÉS PAR LE CONTRIBUABLE

Cas donnant lieu au recours

L'art. 45 est ainsi conçu :

“Les chiffres présentés par la société et acceptés par l'Administration servent de base à l'imposition.

“L'Administration pourra néanmoins rectifier ces chiffres. Dans ce cas l'imposition est faite également sur la base des chiffres ainsi rectifiés, et le montant fixé est exigible, sauf recours de la société contribuable dans les 15 jours qui suivent la notification qui lui aura été faite par lettre recommandée avec avis de réception, du montant de l'impôt par devant le Tribunal de première instance siégeant en matière commerciale.”

Le recours est prévu au cas de contestation portant sur les chiffres présentés par la Société. Il doit être dirigé contre la rectification par l'Administration des chiffres présentés par la Société.

Que faut-il entendre par contestations portant sur les chiffres?

Une société considère que tel bénéfice qu'elle a réalisé à l'étranger n'est pas imposable. L'Administration le conteste et réintègre le montant aux bénéfices. La contestation porte-t-elle sur les chiffres ? Evidemment que oui. En réalité la question qui divise les parties est une question de droit.

Elle revient à décider dans quelles conditions un bénéfice réalisé à l'étranger est imposable. Question liée à une certaine interprétation d'un principe, celui de la territorialité de la loi fiscale.

Ce seul exemple suffit à montrer que le texte de l'art. 45 n'est pas clair.

Certes il est des cas où aucune question de chiffres ne se pose entre parties.

Exemple: une association réalise des bénéfices, mais elle prétend être exonérée du paiement de l'impôt. La contestation ne porte pas sur le montant des bénéfices mais sur l'exonération de l'association.

S'il est des contestations qui portent uniquement sur des questions de droit et nous les déterminerons plus loin, il n'en demeure pas moins que la majorité de celles opposant les contribuables à l'Administration se réduisent à des contestations de chiffres et mettent en jeu uniquement des questions de droit.

L'art. 45 doit être interprété à la lumière des art. 54 et 97

a) Rapports des articles 45 et 54

Malgré que l'art. 45 se réfère à un cas diamétralement opposé à celui de l'art. 54, en effet l'art. 45 concerne les contribuables qui tiennent des comptes réguliers alors que l'art. 54 concerne les contribuables qui ne tiennent pas des comptes, il y a lieu de ne pas perdre de vue que le législateur semble avoir voulu leur assigner un régime commun.

Nous en trouvons la trace dans la forme de la notification de la décision faisant courir le délai, le délai d'exercice du recours, dans le droit accordé aux Tribunaux d'ordonner la communication des extraits des livres des établissements financiers se rapportant au contribuable (Art. 56).

Cela étant, la nature de la contestation visée par l'art. 45 ne se réduirait-elle pas à celle, objet de l'art. 54, qui elle, est claire et ne soulève pas beaucoup de difficultés.

Voilà la question que nous nous posons et à laquelle nous répondons par l'affirmative pour les motifs que nous donnerons plus loin.

b) Rapports des art. 45 et 97

C'est surtout par opposition à l'art. 97 selon lequel l'action en restitution de sommes indûment perçues se prescrit par deux ans, que le domaine de l'art. 45 se trouvera défini.

Les art. 45 et 97 se complètent et leur domaine sont dans un rapport inversement proportionnel. Selon que l'on assignera à l'art. 45 un domaine élargi celui de l'art. 97 se trouvera rétréci et inversement.

En d'autres termes s'il suffit qu'une contestation porte sur les chiffres pour tomber sur le coup de l'art. 45 l'art. 97 verra son domaine rétréci et inversement.

Et de fait nous allons voir que l'interprétation de l'art. 45 est faite de pair avec celle de l'art. 97.

Interprétations données

a) L'interprétation des Tribunaux Mixtes de 1ère instance

Au début, les Tribunaux Mixtes de Mansourah et du Caire, se sont prononcés pour une extension du domaine de l'art. 45 et donc pour une restriction des droits du contribuable.

Nous relevons ce qui suit dans une décision rendue le 24 Novembre 1945 par le Tribunal Mixte du Caire dans une affaire Metro-Goldwyn-Mayer.

“Le recours prévu par l'art. 45 englobe toutes les contestations de quelque nature qu'elles soient, qui pourraient avoir pour conséquence de modifier le montant de l'imposition fixé par l'Administration alors que l'art. 97 de la loi ainsi que l'a posé le Tribunal Mixte de Mansourah par jugement du 16 Juin 1944 ne vise que le cas où le contribuable a payé des impôts alors qu'il ne devait rien acquitter, soit par exemple parce qu'il n'est pas soumis à une cote imposable, soit qu'il ait payé deux fois le même impôt réclamé.

“Que cet article ne saurait s'étendre sur les sommes payées en vertu d'une imposition non contestée dans le délai légal selon les formes prescrites par la loi.

“Qu'admettre une solution contraire se heurterait à l'esprit même des textes et ouvrirait deux recours à l'encontre des décisions d'imposition et mettrait à néant la limitation des délais des recours contre les impositions faites de la loi.”

b) L'interprétation de la Cour

La Cour n'a pas partagé la manière de voir sus-rapportée des Tribunaux de 1ère Instance.

Dans un arrêt Salt & Soda du 27 Avril 1946, B. 58. 13 la Cour a retenu que :

“Les dispositions de l’art. 45 ne concernent que le recours contre la détermination des bases d’imposition par l’Administration et ne peuvent être appliquées au cas où le principe même de l’imposition se trouve contesté — cas dans lequel seule la prescription de l’art. 97 de la loi du 26 Janvier 1939 peut être opposée au contribuable.”

Le critère donné par la Cour semble à première vue satisfaisant. En fait il ne résoud pas à notre sens la difficulté.

La détermination des bases d’imposition qu’est-elle sinon la détermination de l’assiette de l’impôt et cette assiette comme on sait est fixée par la loi. Les règles déterminant l’assiette sont des règles juridiques et leur mauvaise application soulève donc des questions de droit — qui sont des questions de principe. Et dans ces conditions la base de distinction des art. 45 et 97 tombe.

c) *L’interprétation du Journal des Tribunaux Mixtes*

Dans le N° du 22/23 Octobre 1945 du Journal des Tribunaux Mixtes, ses rédacteurs entendent par contestation portant sur des chiffres des contestations relatives à la sincérité des passations comptables ou à des erreurs matérielles.

Cette interprétation ne nous paraît pas devoir être retenue.

Pour ce qui est de la sincérité des passations nous relevons que l’art. 45 suppose que la comptabilité est sincère et que le différend porte sur les chiffres, autrement nous nous trouverions dans un cas d’estimation forfaitaire régi par l’art. 54.

Quant aux “erreurs matérielles” qui constitueraient le domaine d’application de l’art. 45 nous observons que cet article envisage d’abord une rectification par l’Administration des chiffres. Et la thèse voudrait ici “que cette rectification se limitât aux erreurs matérielles”

Malheureusement aucun argument de texte n’est invoqué et en conséquence cette limitation ne peut apparaître qu’arbitraire.

L’interprétation du Journal est à rejeter pour un autre motif.

L’art. 45 prévoit un refus par la Société d’accepter le redressement de l’Administration. Si ce redressement devait porter sur des erreurs matérielles, le refus d’acceptation de la Société ne s’expliquerait pas. On conçoit difficilement qu’un contribuable sérieux ne s’incline pas devant le redressement d’une erreur matérielle. Et manifestement le législateur n’a pas envisagé le cas de ce contribuable.

En termes techniques le contentieux de l'art. 45 serait d'après le Journal celui de la liquidation de la matière imposable. Il aurait pour effet la réparation des erreurs matérielles commises, mais encore une fois rien ne vient justifier pareille détermination.

Essai d'interprétation

La base de la détermination est dans l'opposition de l'art. 45 avec l'art. 97 et son rapprochement avec l'art. 54.

a) Art. 45 et art. 97.

Toutes les contestations qui soulèvent des questions de droit tombent sous le coup de l'art. 97 et il ne s'agit plus que de déterminer les cas qui ne soulèvent pas des questions de droit.

On peut poser dès lors que la contestation portant sur les chiffres est celle qui ne pose pas des questions de droit.

Il faudra donc dans les contestations portant sur les chiffres faire un départ entre celles qui posent des questions de droit et celles qui n'en posent pas. Cette définition de l'art. 45 est négative. La Cour l'a déjà donnée. Nous la conservons. Ce que nous avons critiqué c'est la définition positive.

b) Art. 45 et art. 54

L'art. 54 vise l'estimation ou l'évaluation des bénéfices par la Commission d'Estimation.

Pour définir la juridiction de cette dernière on dit qu'elle ne peut connaître que des questions de fait et pas de questions de droit.

En base de ce qui précède on peut poser les identités suivantes: l'évaluation est une fixation de chiffres, est une question de fait. Donc, la contestation visée à l'art. 45 est celle qui portant sur des chiffres porte sur des évaluations et donc pas sur des principes.

Comme l'art. 45 s'applique aux contribuables payant l'impôt sur leurs bénéfices réels, la contestation qu'il vise est celle portant sur un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif.

En conclusion: l'art. 45 se réfère aux contestations qui portent sur l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif.

Exemple:

Un amortissement a été effectué. L'Administration n'en conteste pas le principe mais le taux, mais la base. Une dépréciation d'un élé-

ment de l'actif est invoquée, l'Administration conteste le montant de la dépréciation invoquée. C'est une question de fait.

Il y a là matière à évaluation — question de pur fait.

Prenons le cas d'une gratification accordée avant les limitations qui viennent d'être apportées par la loi. Un contribuable octroie à son employé une somme équivalente à 6 mois d'appointements à titre de gratification. L'Administration ne conteste pas le versement mais la légitimité de la déduction.

La question ici est une question de droit: elle est de savoir si le contribuable était en droit ou non de déduire à titre de charge tout montant qu'il aurait remis à titre de gratification.

Nous dirons en conclusion que le contentieux de l'art. 45 est celui de la pure évaluation des bénéfices, d'une société par actions, contentieux qui ne comprend pas les questions de principe relatives à l'imposabilité d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou à la déductibilité d'un ou plusieurs éléments du passif.

L'art. 45 et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

La question s'est posée de savoir si les dispositions de l'art. 45 sont applicables en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. C'est tout naturellement par la négative que s'est prononcée la Cour.

(Arrêt *Salt & Soda* du 27 Avril 1946. B. 58. 131).

La Cour a fait là une application pure et simple du principe de l'autonomie des cédules.

CONDITIONS D'EXERCICE DU RECOURS

Au profit de qui le recours est ouvert

L'art. 45 faisant partie des dispositions du Livre II de la loi relatives aux sociétés par actions, il s'ensuit que le recours y prévu n'est ouvert qu'au profit de ces dernières.

Par a contrario, les contribuables autres que les sociétés par actions semblent ne devoir ni profiter, ni pâtir des dispositions de l'art. 45.

Ce n'est cependant pas l'opinion de la jurisprudence qui est nettement fixée en ce sens, que les contribuables autres que les sociétés

par actions qui tiennent des comptes réguliers, au cas où le Mâmour rectifie leurs chiffres sont tenus d'exercer leur recours sans attendre l'émission du rôle et ce dans les 15 jours de la notification qui leur aura été faite par lettre recommandée avec avis de réception.

(Voir A.C. 28 Février 1948, O. Marcovich Rep. 134).

Cette solution qui procède par analogie si elle se justifie parfaitement du point de vue rationnel, en établissant une égalité de traitement entre tous les contribuables tenant des comptes réguliers, cependant revient à étendre une prescription en dehors d'une disposition expresse de la loi ce qui est juridiquement défendu d'autant plus que nous sommes en matière fiscale.

Les recours des contribuables autres que les Sociétés par actions se trouvent ainsi régis uniquement par l'art. 27.

Mais alors peut-on se demander leurs recours devraient-ils être déclarés irrecevables une fois qu'ils sont exercés avant l'émission du rôle. Non puisque le contribuable a manifestement un intérêt personnel et direct à vider le litige qui l'oppose à l'Administration.

Forme du recours

Le recours est exercé dans la forme d'une action ordinaire.

Fond.

Il n'y a à cet égard aucune précision méritant d'être donnée quant aux justifications à fournir.

Un seul point est à relever. C'est le pouvoir donné par l'art. 56 au Tribunal dans les termes suivants :

“ Dans les instances prévues aux art. 45 et 54, le tribunal pourra soit ordonner la production, par les établissements financiers des extraits de leurs livres et comptes relatifs à la situation financière du contribuable en cause, soit commettre un juge ou un des experts visés par l'art. 89 pour compulser les dits livres et comptes.

Nous ne voyons pas l'utilité de ce pouvoir en la matière. Autant il s'explique dans le cas d'un contribuable ne tenant pas des comptes réguliers, un contribuable qui se voit par exemple reprocher l'insuffisance de sa comptabilité, autant il est dépourvu de sens en cas de contestation portant sur des questions d'évaluation telles que ci-haut précisées.

Il semble donc que c'est par inadvertance que l'art. 45 a été cité par l'art. 58.

Cependant cette situation à notre sens est pleinement révélatrice de la conception du législateur en matière de recours. Le législateur a divisé les recours en deux catégories. Il a mis dans l'une ceux des art. 45 et 54 et dans l'autre celui de l'art. 97. Les premières visent les contestations portant sur les faits. Le dernier vise les contestations portant sur "le droit."

Délai.

Le contribuable doit exercer son recours dans les 15 jours qui suivent la notification qui lui aura été faite par lettre recommandée avec avis de réception, du montant de l'impôt

Point de départ

Est-ce à dire que le contribuable est tenu d'attendre l'émission du rôle pour exercer le recours ?

Evidemment que non.

Le contribuable est en droit d'exercer son recours aussitôt qu'il constate son désaccord. Il le fait ainsi avant d'avoir rien payé.

Si le contribuable attend que l'Administration lui réclame l'impôt le délai court à partir de la notification de la réclamation, du montant de l'impôt par lettre recommandée avec avis de réception.

A ce sujet il a été jugé par le Tribunal Mixte d'Alexandrie dans une affaire *Ionian Bank* que :

"la notification n'est autre chose que l'avertissement de l'émission des rôles d'imposition régie par l'art. 38 des instructions du 15 Février 1939".

Effets du recours

a) le recours ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt, à moins qu'il n'ait fait l'objet d'un jugement. Dans ce cas, l'Administration ne pourra réclamer le montant de l'impôt que sur la base du jugement rendu. (art. 101).

b) le recours tend à la "réduction" de l'estimation de l'Administration. C'est un recours ou action en réduction.

c) en cas de paiement de l'impôt, il faut distinguer suivant que la restitution est demandée dans le délai de quinzaine ou après le délai.

1. — Dans le délai.

L'action en restitution se présente comme la conséquence logique et nécessaire de la réduction.

Le Tribunal est invité 1°) à prononcer la réduction; 2°) à ordonner la restitution de l'impôt qui se trouve avoir été payé indûment.

2. — Après le délai.

Si le contribuable a exercé le recours dans le délai, le contribuable demandera la restitution par action séparée ou bien, par conclusions.

Si le contribuable n'a pas exercé son recours dans le délai, la demande de restitution sera bien entendu irrecevable.

Prescription.

L'inobservation par le contribuable du délai le rend irrecevable à attaquer le redressement de l'Administration. Le contribuable dans ce cas est frappé de déchéance ou de prescription.

La Cour a utilisé le terme de "forclusion" (Arrêts Lebon et Métro-Goldwyn-Mayer). Elle a parlé aussi de courte prescription (Arrêt Bomonti).

Nous pensons que le terme prescription peut-être utilisé dans tous les cas.

Les déchéances ne sont que des prescriptions étant entendu que toutes les prescriptions n'obéissent pas à la même réglementation et que certaines font l'objet de règles particulières.

(v. Planiol et Ripert: Traité Pratique T. VII p.737.)

Conditions

Pour que l'Administration puisse opposer au contribuable la déchéance il faut, s'agissant d'une disposition sujette à une stricte interprétation :

1) que l'Administration ait suivi la procédure tracée par le règlement d'exécution.

(A.C. 10 Mai 1947 Bomonti)

2) que l'Administration ait notifié son redressement par lettre recommandée avec avis de réception.

(T.G. 12 Juin 1947 Société Égyptienne de Métallurgie B.60. 37)

CHAPITRE II.

RECOURS CONTRE LES DECISIONS DES COMMISSIONS D'ESTIMATION

(Art. 54)

L'article 54 est ainsi conçu :

“Dans les 15 jours à partir de la notification de la décision prise par la Commission, telle qu'elle est réglée à l'article précédent tant le contribuable que l'Administration Fiscale peuvent se pourvoir contre l'estimation par devant le Tribunal de Première Instance siégeant en matière commerciale et auquel ressortit le lieu de résidence du contribuable.

“La preuve incombe à la partie dont les conclusions sont contraires à l'estimation faite par la Commission”.

Cas donnant lieu au recours

Le recours est dirigé contre la décision de la Commission d'Estimation.

Il suppose que cette dernière a statué dans les limites de sa juridiction savoir dans un cas où il y avait lieu à estimation forfaitaire.

Il s'ensuit qu'au cas où il n'y a pas lieu à estimation forfaitaire, les dispositions de l'art. 54 sont inapplicables et le contribuable dans ce cas conformément à l'art. 97 a deux ans pour exercer son recours. Il va de soi que si la décision judiciaire reconnaît que le Fisc était en droit de procéder à une estimation forfaitaire celle-ci ne saurait être contestée par le contribuable qui a laissé passer le délai de 15 jours mais s'il est admis que les comptes et justifications étaient satisfaisants et qu'il n'y avait pas lieu à estimation, cette estimation doit en dépit de l'expiration du délai, être écartée, de même que les bénéfices du contribuable doivent être fixés sur la base de ses productions.

(V. A.C. 1er Février 1947 Savopoulos).

Cela étant, une décision peut être annulée si elle est mal fondée, si elle a été rendue par une commission incompétente ou qui n'a pas respecté les règles fixant son organisation et son fonctionnement.

(V. T.A. 14 Avril 1946 Aghnides).

Conditions d'exercice.

Au profit de qui le recours est ouvert.

Le recours est ouvert au profit des deux parties. Exercera le recours la partie (contribuable ou administration) qui se plaint de la décision.

La question s'est posée de savoir si la partie qui ne s'est pas opposée à la décision, en cas de recours de l'autre partie était recevable à demander la majoration de l'Estimation de la Commission, si en d'autres termes la partie qui ne s'est pas opposée à la décision pouvait profiter du recours de l'autre.

C'est par la négative que s'est prononcée la Cour.

(A.C. 28 Février 1948 Adamopoulos).

Forme.

Les précisions que nous avons données sur la forme du recours prévu à l'art. 45 s'appliquent au recours sous examen.

Fond

Fardeau de la preuve

"La preuve incombe à la partie dont les conclusions sont contraires à l'estimation faite par la Commission.

Il a été jugé qu'

"Une fois que la Commission d'estimation a évalué les bénéfices faute de tenue d'une comptabilité régulière, c'est au contribuable d'apporter la preuve de ses bénéfices réels".

(T.M.C. 29 Mai 1947 Raphael Cohen, 12 Juin 1947 Albert Lévy, David Machiche.)

La gravité de cette disposition apparaît clairement. Il faut savoir simplement qu'elle est impliquée par la nature de la décision de la Commission.

Cette décision a été conçue non pas comme un simple avis mais comme un véritable acte juridictionnel.

La décision se traduit par une constitution avec force de vérité légale d'un fait (les bénéfices réalisés par le contribuable).

Droit de communication

Nous rappelons qu'aux termes de l'art 56

“dans les instances prévues aux art. 45 et 54 le Tribunal pourra soit ordonner la production par les établissements financiers, des extraits de leurs livres et comptes relatifs à la situation financière du contribuable en cause, soit commettre un juge ou un des experts visés par l'art. 89 pour compulser les dits livres et comptes”.

On a soutenu que l'art. 56 excluait l'expertise. Mais c'est un tort, cet article ne consacrait qu'un droit de communication à l'encontre de “tiers”.

Prévoyant d'éventuelles oppositions de la part de ces tiers basées sur le principe du secret professionnel la loi a disposé de la manière la plus formelle que tous les établissements financiers seront tenus de communiquer au juge ou à l'expert désigné par lui des extraits de leurs registres intéressant le contribuable.

De l'expertise

Quand il y a lieu à expertise

a) le contribuable tient une comptabilité mais que l'Administration considère comme insuffisante.

Dans ce cas il y a lieu à expertise, car “l'expertise assure de la régularité du rejet”.

(T.C. 29 Mai 1947 Cocodis).

(Voir aussi A.C. 26 Avril 1947).

b) que décider dans le cas où le contribuable ne tient pas de comptabilité ?

La jurisprudence sur cette question n'est pas encore bien fixée.

Le Tribunal d'Alexandrie a jugé que même dans le cas où le contribuable ne tiendrait pas des registres il y a lieu de désigner un expert pour déterminer les bénéfices. L'expert dans ce cas aura à s'entourer de tous renseignements et notamment de ceux relatifs aux

bénéfices réalisés par les établissements de mêmes genre et durant la même période.

(v. T.A. 4 Mars 1946 Gabrielidis Rep. p.21).

Cependant le Tribunal du Caire a retenu que :

“même si l'estimation de la commission semble exagérée, l'on ne saurait ordonner une expertise en l'absence de toute comptabilité, le contribuable n'ayant qu'à s'en prendre à lui-même de sa propre négligence pour s'être mis dans l'impossibilité de prouver au moyen d'une expertise que l'estimation n'est pas raisonnable”.

(24 Juin 1948: Ezra Chalom Rep. 182)

Cette solution nous paraît inacceptable.

En droit: aucune disposition de la loi ne contraint le contribuable à tenir des comptes, qui est ainsi libre d'en tenir comme de ne pas en tenir.

Refuser au contribuable dès lors l'expertise c'est le pénaliser indirectement, c'est établir une discrimination entre les contribuables.

Aucune disposition de la loi par ailleurs n'exclut l'expertise dans le cas où un contribuable ne tient pas de comptes.

En fait: l'expertise est aussi utile dans le cas où le contribuable ne tient pas des comptes que dans celui où il en tient.

Il suffit de passer en revue les questions qui opposent habituellement les contribuables ne tenant pas de comptes à l'Administration, pour se convaincre qu'elles ne peuvent être éclaircies que par l'expertise.

Dans l'état d'application actuelle de la loi (voir supra p. 540) le Tribunal en rejetant la demande d'expertise se prive de données objectives sur l'affaire qui lui est soumise et désarme le contribuable à qui le législateur a déjà imposé le fardeau de la preuve.

Droit Français

En droit français l'expertise ne peut pas être refusée au contribuable, à moins que sa réclamation ne comporte des vices de forme qui la rende de toute façon irrecevable, la petition a par exemple été produite hors délai.

Arrêts des 12 Mai 1922 et 14 Décembre 1923 du Conseil d'Etat. Allix et Lecercle II. 300.

Mission de l'expert.

De la jurisprudence mixte on peut tirer les règles suivantes :

1) C'est le Tribunal et non l'expert qui tranche le différend et statue sur le litige après avoir apprécié les affirmations de chacune des parties.

(T.A. 18 Juin 1947 Georgiou)

2) L'expert doit surtout réunir les éléments matériels qui permettront au Tribunal de procéder à une évaluation forfaitaire des bénéfices.

(T.A. 12 Mars 1947 Iorio Rep. 79 — A.C. 13 Mars 1948 Rita Fumo)

Mais il ne faut pas aller jusqu'à dire que l'expert n'aurait pas le droit de procéder à une estimation forfaitaire même dûment étayée car se serait le mettre dans l'impossibilité d'accomplir sa mission qui est toujours soumise à l'appréciation de la justice.

(décision Georgiou précitée).

(décision Fumo précitée).

Valeur de l'avis d'un expert extra judiciaire fiscal

Il a été jugé que si le Tribunal n'est nullement lié par l'avis d'un expert extra judiciaire fiscal, il n'en demeure pas moins que le Tribunal peut apprécier comme il convient les arguments de celui-ci et en retenir la valeur que bon lui semble, évitant ainsi la tâche d'examiner lui-même les registres du contribuable.

A qui incombe la provision de l'expert?

C'est à la partie dont les conclusions sont contraires à l'estimation de la Commission.

(T.A. 14 Mai 1945 Mouilly J.T.M. 3523)

Pouvoir d'appréciation du Tribunal

Le Tribunal, comme toute juridiction de jugement apprécie discrétionnairement la valeur des preuves qui lui sont fournies. Il peut donc former sa conviction sur la base de simples présomptions.

(A.C. 17 Janvier 1948 Harry Ezri)

Délai

Le recours doit être exercé dans les 15 jours de la notification de la décision de la Commission.

Forme de la notification et preuve

La notification doit être remise au contribuable personnellement ou à son mandataire dûment autorisé à la recevoir.

(T.C. 15 Mai 1947 Nausica Bellos)

La preuve de la notification ne peut être faite que par l'avis de réception tel qu'établi par l'Administration des Postes. (1)

Expiration du délai.

La notification doit parvenir dans la quinzaine et il ne suffit pas en conséquence que la partie ait manifesté sa volonté de faire opposition dans ce délai par le dépôt de l'exploit au bureau des huissiers.

C'est à l'Administration ou au Contentieux de l'Etat que l'exploit doit parvenir.

(V. jugement du Tribunal National du Caire du 1er Octobre 1944)

(Jugement du Tribunal Mixte du Caire du 19 Février 1948
Vourazellis Rep. 183)

Effets.

Le principe est que le contribuable ne saurait réclamer la restitution de l'impôt qui aurait été indûment perçu en base de l'estimation

(1) Il a été jugé que:

"La simple signature non apposée au bas de la date sur une formule date en langue arabe et paraphée par le facteur, d'ailleurs au dessous de la déclaration du bureau de l'expéditeur et en regard de la signature du destinataire, ne répond pas aux prescriptions de la loi."

(A.C. 4 Janvier 1947 Cortessis).

"Le Fisc ne saurait se prévaloir de registres de l'Administration des Postes en l'absence de l'avis de réception de la lettre par laquelle la décision de la Commission d'Estimation a été notifiée à l'opposant portant la signature du destinataire, car un compulsoire de ce registre n'établirait pas que celui-ci a signé l'avis de réception non produit, exigé par la loi."

(A.C. 17 Janvier 1948).

"L'avis de réception ne saurait être remplacé par un autre moyen de preuve ni par un duplicata qui ne serait pas établi en base de l'avis de réception original non détenu par l'Administration des Postes mais d'après un compulsoire ne saurait suppléer à l'absence de production de l'avis de réception signé par le contribuable."

(T.A. 12 Mars 1947 Amenda, confirmé par A.C. 4 Janvier 1947 p. 78).

faite par la Commission, qu'à la condition inéluctable de se pourvoir en justice préalablement contre cette estimation.

Le recours du contribuable peut être exercé sans attendre l'émission du rôle des impôts et la notification du commandement et ne saurait être déclaré irrecevable faute d'une détermination préalable du chiffre de l'impôt, cette détermination au surplus étant sujette à appréciation du Tribunal et ne devenant définitive que le jour où la décision rendue est passée en force de chose jugée.

(V. A.C. 15 Février 1947 J. 3757 Detraz)

Prescription.

La sanction de l'inobservation du délai est la déchéance, qui est d'ordre public.

(A.C 1er Février 1947 Savopoulo)

(T.C. 15 Mai 1947 Nausica Bellos),

CHAPITRE III

RECOURS EN RESTITUTION DE SOMMES INDUMENT PAYÉES

Principe

“L’action du contribuable en restitution d’impôts indument perçus se prescrit par deux ans”.

(Art. 97, al. 2)

Cas donnant lieu à restitution

La restitution est ouverte toutes les fois qu’un contribuable société par actions, société autre qu’une société par actions ou particulier a payé indument un impôt.

Ces donnant lieu à répétition

Des cas donnant lieu à restitution, la Cour distingue les cas donnant lieu à répétition, cas où le particulier qui a été astreint à payer l’impôt conteste sa qualité de contribuable. (V. A.C. 13 Mars 1948 Thomas Dow Kay), cas où l’impôt est réclamé pour une période antérieure à la mise en vigueur de la loi, cas où la règle objective d’impôt est irrégulière dans la forme.

(V. A.C. 18 Janvier 1947 Lebon)

Dans ces cas le contribuable ne prétend pas que la loi d’impôt a été mal appliquée. Il prétend qu’elle lui est, en principe, inapplicable. C’est le principe même de l’impôt qu’il conteste.

L’intérêt de la question est dans le délai de prescription. C’est-à-dire qu’il est bien grand.

La distinction faite par la Cour est quant au fond, plus que judiciaire.

Il convient uniquement de faire une petite réserve d’ordre terminologique. -

Techniquement il n'y a rien qui distingue l'action en restitution de l'action en répétition. De fait dans la pratique on les emploie indifféremment.

Nous garderons cependant la terminologie de la Cour à défaut d'une autre meilleure.

Conditions.

1°) Paiement

Le recours est subordonné au paiement.

C'est l'évidence. Nous l'avons rappelé rien que pour préciser que le contribuable qui a actionné en restitution n'a besoin d'invoquer aucune erreur. Le contribuable paye sous la menace d'une exécution administrative.

2°) Nécessité de l'exercice des recours prévus aux art. 45 et 54.

Le contribuable qui ne tient pas de comptes réguliers, et dont les bénéfices sont sujets à l'estimation forfaitaire de la Commission d'Estimation est irrecevable à actionner l'Administration en restitution de l'impôt qu'il prétend avoir été indûment perçu au cas où il n'aurait pas attaqué la décision de la Commission dans le délai fixé dans l'art. 54.

Le contribuable qui tient des comptes est également irrecevable à agir en restitution en cas d'application de l'art. 45, dans le cas où il n'aurait pas respecté le délai y fixé.

Forme

Elle est celle des actions en justice ordinaires.

Est-ce que la demande pourrait être formulée par conclusions? Ce serait le cas par exemple d'un contribuable qui aurait attaqué la décision de la Commission et qui aurait payé l'impôt en cours d'instance.

L'affirmative s'impose. Le sort de la demande en restitution est lié à celui du recours exercé. Elle sera accueillie dans la mesure où ce recours le sera.

Fond

Le contribuable doit prouver que la loi a été mal appliquée. Ici se pose la question du contrôle juridictionnel des lois et règlements fiscaux.

Contrôle de la constitutionnalité

Le contribuable doit prouver que la loi a été mal appliquée. Ici loi ou une modification qui a été apportée à la loi pour cause d'inconstitutionnalité ?

Le problème soulevé est général.

Nous nous bornons à signaler que les Tribunaux en Egypte n'ont pas accueilli à ce jour pareil recours.

(V. notre étude sur les Décrets-Lois en droit égyptien in G. année 1939 p.249)

Contrôle de la légalité

Le contribuable peut-il faire valoir l'illégalité d'un règlement et demander son inapplicabilité ?

L'affirmative est constante. De tous temps les Tribunaux ont refusé d'appliquer des règlements entachés d'illégalité.

(V. nos études intitulées : Le Contrôle Juridictionnel des règlements en droit mixte égyptien in G. année 1939, pp.277 et s.); la jurisprudence des Tribunaux Mixtes en matière administrative et fiscale d'Octobre 1937 à Septembre 1939 et d'Octobre 1939 à Novembre 1941. (en Egypte Contemporaine T.XXXI pp.151 et s. et T.XXXIII pp.359 et s.)

Le contribuable peut-il demander l'annulation d'un règlement entaché d'illégalité.

Devant les Tribunaux Judiciaires pareil recours est irrecevable par application de l'art.43 du Nouveau Règlement d'Organisation Judiciaire Mixte.

Mais que décider au cas où le recours est porté devant le Conseil d'Etat ?

De la compétence du Conseil d'Etat en matière fiscale

La loi instituant le Conseil d'Etat a été promulguée après la mise en vigueur de la loi établissant l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels.

Elle ne comprend aucune disposition touchant le contentieux fiscal et notamment le contentieux des impôts directs.

En conséquence, il y a lieu d'en tirer que le législateur n'a apporté aucune limitation à la compétence des tribunaux judiciaires en matière fiscale.

Mais en dotant le Conseil d'Etat du pouvoir d'annuler les décisions administratives prises en violation des lois et règlements, le législateur a-t-il entendu comprendre les décisions rendues en matière fiscale?

La question se pose du fait que le contribuable au moyen du recours en exclusion de l'acte illégal arrive à obtenir le même résultat qu'avec le recours en annulation. Quel intérêt dès lors aurait le contribuable à demander l'annulation de l'acte du moment qu'il peut obtenir sa neutralisation ?

Cette question a été discutée de très près en France et voici les conclusions de la jurisprudence du Conseil d'Etat français.

“En principe le recours pour excès de pouvoir n'est recevable en matière de décisions administratives concernant l'assiette et le recouvrement des impôts tant directs qu'indirects, que contre les décisions à portée générale, à l'exclusion des décisions à caractère individuel.

“C'est uniquement à l'égard de ces derniers que le Conseil d'Etat applique la célèbre théorie du recours parallèle, car s'agissant des actes individuels pris par l'Administration dans le domaine fiscal, le contribuable dispose devant le juge de l'impôt d'un recours lui permettant d'obtenir l'annulation de ces décisions.

“Et si certains flottements subsistent encore dans la jurisprudence, c'est non pas sur le principe de la distinction entre décision générale et actes individuels, mais sur l'application de la distinction”.

(C.E. 8 Juillet 1921 Conclu. Cornille, Lebon. p.682 s.1925.3.12
Maxime Chrétien. Chronique de Jurisprudence fiscale in R.S.L.F.
année 1946 p.361.)

L'adoption des principes français s'impose d'autant plus en Egypte que l'Administration d'habitude ne s'incline pas devant les décisions de principe rendues par les Tribunaux.

L'Administration fiscale égyptienne ne considère jamais une question de principe réglée lorsque le règlement intervient contrairement à sa manière de voir.

On la voit couramment remettre en discussion les jurisprudences les mieux établies.

Cette tentative est vaine dira-t-on. Mais elle a pour effet de s'imposer aux contribuables qui, ou bien ignorent une jurisprudence qui leur est favorable, ou bien n'ont pas les moyens de faire les frais d'un procès ou bien renoncent à faire les frais d'un procès lorsque l'intérêt litigieux est minime.

Délai

Le délai fixé pour actionner en restitution est de deux ans.

Point de départ : à ce sujet il semble qu'aucune question ne peut se poser.

L'Administration toutefois ayant soulevé l'irrecevabilité d'un recours en restitution sous le prétexte qu'elle n'avait pas achevé ses vérifications, il a été jugé que :

“Aucun principe de droit, ni aucun texte de loi, qu'il s'agisse des proclamations, 361 et 362, de la loi N°14 de 1939 ou d'autres lois fiscales n'empêche le contribuable qui a été contraint de verser au fisc des sommes à titre d'impôt qu'il croit ne pas lui devoir d'introduire à son gré l'action en restitution”.

(A.C. Métro Goldwyn Mayer du 10 Mai 1947)

Effets

L'effet du recours est le remboursement.

Ce remboursement est la conséquence de la décharge ou de la réduction prononcée par le Tribunal.

Le Tribunal dit d'abord si le contribuable est exonéré ou surtaxé et tire la conséquence de sa décision en ordonnant à l'Administration de rembourser ou de restituer au contribuable le montant de l'impôt qu'elle a perçu de lui indûment.

Intérêts des montants remboursés.

Le contribuable a-t-il droit à des intérêts sur les sommes remboursées ?

L'Administration a voulu faire admettre la jurisprudence française sur la question, jurisprudence qui n'alloue pas des intérêts sur les sommes restituées et ce par application de la règle de la fixité de l'impôt.

Mais les Tribunaux Mixtes se sont refusés à suivre cette jurisprudence, en l'état de l'art. 182 de C.C.M. qui accorde les intérêts judiciaires à partir de la demande en justice dans tous les cas où l'objet de l'obligation consiste en une somme d'argent et ce sauf dérogation conventionnelle ou légale.

Par là les tribunaux égyptiens se sont trouvés une fois de plus d'accord avec les tribunaux belges.

(V. A.C. 27 Avril 1948 Salt & Soda; A.C. 10 Mai 1947 Métro Goldwyn Mayer; A.C. 3 Mai 1947 Bomonti & Pyramides; A.C. 7 Juin 1947 Filature Nationale).

Taux des intérêts

Le taux des intérêts moratoires sur les sommes indûment versées au Fisc est de 5%. C'est le taux civil. La jurisprudence est aujourd'hui bien établie sur ce point, les affaires fiscales ayant un caractère civil et non commercial.

(V. infra p.576).

Point de départ des intérêts.

Les intérêts courent-ils à partir du jour du paiement ou bien à partir de la demande en justice ?

Le Tribunal d'Alexandrie avait fait, courir les intérêts à partir du paiement motif pris de ce que l'Administration en encaissant le montant de l'impôt malgré les protestations du contribuable est à considérer comme un accipiens de mauvais efoi et est donc tenue en conformité de l'art.207 du C.C. des intérêts à partir de l'encaissement.

(T.A. 13 Décembre 1943 Peel B. 54 14. G. 34. 403. 160)

Cette décision a été infirmée et la jurisprudence est bien fixée en ce sens que les intérêts ne courent que de la date de l'introduction de la demande en justice.

Prescription

Action en restitution et action en répétition

Il faut distinguer avec la jurisprudence selon qu'il s'agit d'une action en restitution ou d'une action en répétition.

Dans le premier cas la prescription est de deux ans et dans le second elle est de 15 ans: c'est la prescription de droit commun.

CHAPITRE IV

PROCEDURE FISCALE

Juridiction compétente

Par dérogation au droit commun, le contentieux de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels a été attribué à la juridiction commerciale.

Cette attribution nous paraît heureuse car l'impôt susdit met en jeu principalement le droit commercial.

Le législateur a voulu faire juger les procès fiscaux des commerçants par des magistrats familiarisés avec le droit des commerçants. Cette idée de spécialisation a été poursuivie jusqu'au bout. Il a été institué à côté du Tribunal de Commerce, une Chambre Fiscale. De même qu'à la Cour une Chambre a été spécialement chargée des affaires fiscales.

Le Tribunal de Commerce compétent est celui de 1ère instance dans la circonscription duquel se trouve le siège de l'établissement du contribuable.

Le législateur a apporté par là deux dérogations au droit commun en ce sens que

- 1) la compétence en matière fiscale n'est pas fixée d'après la valeur de la demande.
- 2) Le Tribunal compétent n'est pas celui du défendeur mais invariablement celui du siège de l'établissement du contribuable.

Procédure proprement dite

Citations en Justice

La citation ne doit pas nécessairement être faite par ministère d'huissier, l'art.96 disposant que la notification faite par lettre recommandée avec avis de réception aura la force des notifications ordinairement faites par les voies judiciaires.

En fait les citations en Justice sont déposées aux bureaux des Huissiers qui les taxent et chargent un huissier de les notifier.

Transmission directe du recours.

Les recours sont déférés directement au Tribunal sans passer par le juge préparateur.

Cette disposition concerne uniquement la procédure suivie devant les Juridictions Nationales, la procédure mixte ignorant le juge préparateur.

Dossier individuel du contribuable

La question s'est posée de savoir si l'Administration était tenue de produire le dossier individuel du contribuable, en son entier.

La Cour contrairement à l'avis des juges de 1er degré s'est prononcée pour l'affirmative.

(V. A.C. 10 Avril 1948 Elie et Moise Lévy Rep.182)

Intervention.

La jurisprudence a eu l'occasion de déterminer les conditions auxquelles l'intervention est recevable en matière fiscale.

Rappelons que d'après le droit commun, le droit d'intervention dans une instance engagée a été consacré au profit des tiers auxquels le jugement à intervenir pourrait préjudicier. (art. 338 du C.P.M.)

La jurisprudence a admis l'intervention :

a) des membres d'une Société en nom collectif.

(T.C. 13 Mars 1946 Antoniou)

b) des membres d'une Société de fait

(T.C. 22 Mai 1947 Jacovidis)

c) de l'Ordre des Journalistes mais dans ce cas sous des réserves. La Cour a pris soin de relever que l'Administration ne s'est pas opposée à cette intervention et qu'il ne s'agissait point de rechercher à quel titre un journaliste est imposable mais à quel titre l'était le sieur Geronimo propriétaire directeur et rédacteur en chef du Journal "Le Phare Egyptien".

(A.C. Geronimo 15 Février 1947)

L'intervention ainsi n'a été admise que dans le cadre de droit commun.

La Cour a rejeté expressément l'intervention au cas de simple analogie d'intérêt pécuniaire. Elle s'est basée sur l'art. 94 prescrivant que les débats dans tous les recours formés par ou contre le contribuable seront à huis clos.

(A.C. 1er Mars 1947 Trianon)

Il est à signaler que cette position de la Cour est à l'opposé de celle du Conseil de préfecture de la Seine.

Dans une décision du 20 Mai 1927 ce Conseil a admis nettement et sans réserves l'intervention d'une Chambre Syndicale à propos d'un litige portant sur la taxe sur le chiffre d'affaires et tendant à l'annulation d'une contrainte décernée à raison de sommes et pénalités réclamées à un contribuable.

(V. L. Trotabas. La nature juridique du Contentieux Fiscal en droit français in Mélanges Hauriou p.747)

De cette décision M. Trotabas a tiré notamment la conclusion que le contentieux fiscal en droit français est objectif et non subjectif.

Quoiqu'il en soit de la question en droit français, sur la base de la jurisprudence de la Cour ci-haut, on ne peut conclure qu'au caractère subjectif du contentieux fiscal égyptien.

Urgence

Aux termes du 2ème paragraphe de l'art.94 "les procès seront toujours jugés d'urgence".

Au début cette disposition était respectée, mais l'accroissement du nombre des affaires fiscales l'a réduite à l'état de simple recommandation.

Huis clos

Aux termes de l'art. 94 "les débats dans tous recours formés pour ou contre le contribuable seront à huis clos".

Cette disposition constitue une application du principe du secret en matière fiscale.

Rappelons que la Cour en a tiré argument pour rejeter l'intervention d'un contribuable dans une affaire portant sur des questions l'intéressant.

Ministère Public

Aux termes de l'art.88 : "lorsque le Tribunal statue sur les recours découlant de l'application de la présente loi, le Ministère Public sera représenté aux débats".

La présence du Ministère Public en principe n'est prescrite que dans des affaires spéciales, celles ayant trait au statut personnel, à la nationalité, à des mineurs ou incapables.

On a soutenu qu'étant donné qu'en vertu des dispositions de l'art.88 de la loi, le Ministère Public est assisté par un agent de l'Administration Fiscale, il ne serait pas juste que le Ministère Public puisse se prévaloir des dispositions de l'art. 74 du C.P.M. et que dans les affaires fiscales, le contribuable devrait avoir la parole le dernier.

Mais cette façon de voir a été rejetée.

"la loi fiscale n'ayant apporté aucune dérogation aux dispositions de l'art.74 du C.P.M. les parties doivent se conformer aux termes du dit article qui s'oppose à ce qu'elles puissent après les conclusions du Ministère Public prendre la parole ni former des conclusions nouvelles".

Des Jugements

Nature des Jugements rendus en matière fiscale

Quelle est la nature des jugements rendus par le Tribunal de Commerce statuant en matière fiscale ?

L'attribution à ce Tribunal de la compétence en matière fiscale fait-elle de ses jugements des jugements commerciaux ?

C'est par la négative que se sont prononcés les Tribunaux.

(T.A. 13 Décembre 1943 Peel B.56 14 — T.A. 31 Janvier 1944 Salt and Soda B.65 52 — T.C. 6 Juin 1946 Metro-Goldwyn-Mayer— T.C. Référé 9 Août 1946, Sucreries J. 3682)

Les jugements rendus par le Tribunal de Commerce sont des jugements civils.

“la réclamation de l'impôt par l'Etat ne constituant pas un acte de commerce”.

(T.C. Référé précité)

“Le Fisc ne pouvant faire un acte de commerce d'une part, et d'autre part, ses relations avec le contribuable, commerçant ou non, ne revêtant jamais un caractère commercial”.

(T.C. précité)

Il est entendu que le Fisc ne fait pas acte de commerce. Il est plus simple de dire que l'impôt s'analyse en une créance du Fisc envers le contribuable. C'est une créance publique se fondant sur la loi. Elle a donc un caractère civil et sa nature ne change pas du fait que son contentieux a été confié au Tribunal de Commerce.

Conséquences :

- a) les jugements rendus en matière fiscale ne sont pas exécutoires par provision.

(Ordonnance Sucreries précitée)

- b) le taux des intérêts moratoires sur les sommes indûment versées au Fisc et dont le Tribunal de Commerce ordonne la restitution est de 5%.

(Décision Peel et Salt & Soda précitées)

(Contra : T.C. 8 Mai 1943 G.34.408.163 — Orosdi-Back infirmé par la Cour d'Appel)

La jurisprudence est aujourd'hui constante :

Arrêts 10 Mai 1947 Métro-Goldwyn-Mayer; S.A. des Bières Bomonti & Pyramides, 7 Juin 1947; The Egyptian Markets Ltd.

Frais Judiciaires

Aux termes de l'art.59, dans les procès intentés par ou contre le contribuable relativement à la première évaluation lors de l'application de la présente loi, les frais judiciaires seront perçus à raison de la moitié.

La question de savoir qui doit supporter les frais judiciaires peut présenter des difficultés dans la pratique.

La jurisprudence a fixé les directives suivantes : les frais judiciaires doivent être mis à charge du contribuable :

“lorsque les bénéfices nets retenus par le jugement sont beaucoup plus élevés que ceux résultant de sa déclaration”.

(A.C. 8 Mai 1948 Georges Catsantonis Rep.187)

“ lorsque sa déclaration s’est avérée être peu sincère; on ne saurait reprocher au fisc dans ce cas d’avoir eu recours à l’estimation forfaitaire même exagérée”.

(A.C. 17 Juin 1948 Christo Georgiori Rep.187)

De la chose jugée en matière fiscale

La décision rendue sur une question posée à l’occasion d’un exercice emporte-t-elle chose jugée quand la même question est posée à nouveau par le même contribuable à l’occasion de l’imposition d’un exercice différent ?

C’est par la négative que s’est prononcé le Tribunal du Caire.

(4 Août 1947. Sucreries — V. aussi 10 Juin 1944 Tramways Caire G.35.413.47)

Cependant le Tribunal d’Alexandrie en matière d’impôt sur la propriété bâtie a opiné pour l’affirmative, l’annualité de l’impôt dans ce cas a-t-il déclaré “n’offrant qu’un caractère” second et ne modifiant pas les principes de la chose jugée”.

(28 Mai 1942 Alexandria Water 54.211)

Jurisprudence française

La jurisprudence semble également divisée.

En faveur de l’application du principe de l’autorité de la chose jugée on peut citer un arrêt du 3 Mai 1898

D.P.98.1.452 (v. Rép. Part. Dalloz v. Chose Jugée p.564 N° 87)

Contre l’application de ce principe, motif pris de ce que l’annualité de l’impôt donne à la demande du contribuable un objet propre et distinct” on peut citer un arrêt de C. d. E. du 28 Nov. 1945 Dalloz critique 1946 J. 116; Gaz Pal. 9-11 Janvier 1946.

*Voies de recours**Appel*

Le droit d'appel a été consacré par l'art. 53. dernier al.

Les délais d'appel cependant ont été réduits de moitié par l'art.94.

Pour toutes questions soulevées par l'exercice du droit d'appel (et notamment quant au taux) la Cour a renvoyé au droit commun.

“les règles du droit commun a-t-elle expressément rétenu, doivent être appliquées pour autant que leur application n'aît pas été exclues par une loi spéciale”.

(A.C. 15 Février 1947, Detraz Rep.83)

CHAPITRE V.

RECOURS EN RESPONSABILITÉ PÉCUNIAIRE DIRIGÉ CONTRE L'ADMINISTRATION EN CAS DE FAUTE COMMISE DANS LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Objet du recours

Il convient de préciser que le recours que nous allons examiner ne porte pas sur l'existence et le montant de la dette d'impôt, ni sur la validité des actes de poursuite, mais sur des fautes commises dans l'exercice des pouvoirs légaux de l'Administration.

Contre qui le recours peut être dirigé

Le recours peut être dirigé contre l'Administration ou les agents de recouvrement.

Nous allons négliger les recours exercés contre les agents de recouvrement — tout à fait illusoires et qui en droit français ne sont admis qu'en cas de faute personnelle au sens technique de l'expression c'est-à-dire au cas de faute manifestant la méchanceté de l'agent.

(V. G. Jeze, *Revue de Science et de Législation financières*,
année 1936 p.333)

Questions posées

Deux questions se posent : une question de fond et une question de compétence .

Quant au fond

L'Administration réclame à un contribuable paiement du montant de l'impôt. Le contribuable ne paye pas soit qu'il ait ou qu'il n'ait pas les moyens nécessaires.

L'Administration saisit et vend les activités du contribuable pour se faire payer.

Dans le cas où cette exécution s'avère avoir été pratiquée à tort le Tribunal ayant prononcé la "décharge ou la réduction" l'Administration est-elle tenue du préjudice subi par le contribuable ?

Le préjudice est certain. Ce qu'il faut déterminer c'est la faute de l'Administration. Ce qu'il s'agit de savoir c'est si l'Administration a commis une faute en procédant à l'exécution forcée.

Le montant de l'impôt est exigible. Le contribuable n'avait qu'à payer dira-t-on. Mais s'il n'en avait pas les moyens ? Il est bien clair que l'Administration n'est pas tenue de poursuivre. La question est laissée à son appréciation. Si la saisie s'avère mal fondée, c'est que l'Administration a été mal inspirée en procédant à l'exécution du contribuable. Mais peut-on en conclure qu'elle a commis par cela une faute engageant sa responsabilité ?

Ou bien faut-il relever une faute précise commise dans le recouvrement ?

Pour achever la position du problème, précisons les irrégularités pouvant être commises.

Irrégularité dans l'établissement du titre.

L'Administration a agit en vertu d'un titre irrégulier dans la forme, a émis le rôle au mépris des règles tracées, n'a pas saisi la Commission dans un cas où cette dernière était compétente ou bien n'a pas respecté toutes les règles fixées avant de saisir la Commission.

Irrégularité dans le recouvrement.

L'Administration n'a pas respecté les règles de la procédure d'exécution, a pratiqué une saisie abusive au sens d'abus d'une voie d'exécution forcée, de détournement d'une voie légale de sa destination.

Droit français

Le principe c'est que l'Administration est irresponsable sauf en cas d'une faute exceptionnellement grave. La gravité de la faute résulte des circonstances de fait.

La responsabilité en matière fiscale est conçue ainsi d'une manière restrictive par opposition à la responsabilité en matière administrative.

(V. Dalloz 1936 3.63 Concl. de M. Detton et note de M. Trotabas sous C. d'E. 21 Juin 1935 (Barneyrat) et Sirey 1935 3.89)

Quant à la compétence, en matière de contributions directes le Conseil d'Etat se reconnaît compétent pour statuer sur les indemnités réclamées devant lui par action principale.

(Note Valine sous Amiens 3 Mars 1931 Dalloz 1934-2-87 Barneyrat)

Il s'agit d'une responsabilité pour faute dans le fonctionnement d'un service public, cette responsabilité est régie par le droit public.

(Voir également Jeze note précitée).

Jurisprudence Mixte.

Le juge Mixte qui, à notre connaissance n'a eu à ce jour qu'une seule fois l'occasion de connaître de la question sous examen a retenu que

"l'Administration fiscale doit en cas de recours devant le Tribunal user avec prudence de la faculté que la loi lui a donnée de percevoir les impôts établis sur la base de l'estimation de la Commission au risque autrement de commettre une faute engageant sa responsabilité".

(T.A. 4 Février 1948, Belleli B.60 p.58)

Cette décision est conforme à la jurisprudence de la Cour formée notamment en matière de taxes publiques.

(V. not. 6 Mars 1930 B.XLII 446)

Le principe retenu est donc que l'Administration doit agir avec prudence et discernement. Mais la responsabilité de cette dernière n'est engagée qu'en cas de "faute prouvée". Il faut établir l'imprudence ou le manque de discernement de l'Administration.

Le principe retenu est général : la jurisprudence ne distingue pas comme en France selon que l'on se trouve en matière Administrative ou Fiscale.

Pour notre part transposant le critère tracé par Hauriou dans sa note sous l'arrêt Zimmerman (C. d'E 27 Février 1903 S.1905 III.17) nous dirons que l'Administration recouvre l'impôt à ses risques et périls.

Nous la considérons comme en faute par cela seul que l'exécution s'avère avoir été pratiquée à tort.

Ceci dit sur le principe de la responsabilité, arrivons à la question de compétence. Quelle juridiction doit-on saisir? Est-ce le Tribunal de Commerce? Est-ce le Tribunal Civil? ou est-ce le Conseil d'Etat?

Dans l'affaire que nous avons rapportée, le Tribunal saisi était le Tribunal de Commerce statuant en matière fiscale. Il s'est reconnu compétent et cela à bon droit à notre avis.

La reconnaissance au juge fiscal de la compétence en la matière évite les questions préjudicielles qui se posent en droit français.

La Compétence du Tribunal Fiscal est-elle exclusive? Le Tribunal Civil ou le Conseil d'Etat seraient-ils incompétents en principe à connaître d'un recours indemnitaire introduit par le contribuable contre l'Administration?

Nous ne le pensons pas vu que le recours ne porte ni sur l'existence, ni sur le montant de l'impôt, ni sur la validité des actes de poursuite, mais sur une faute commise dans le fonctionnement d'un service public.

CONCLUSION

Rapports du droit fiscal et du droit privé.

Quelle conclusion d'ensemble peut-on tirer de cette étude de droit fiscal ?

Dans notre introduction nous avons essayé de déterminer la place qu'occupe l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels dans le système fiscal égyptien. Nous allons essayer à présent en manière de conclusion de déterminer les rapports qu'entretient le droit fiscal avec les autres disciplines juridiques et notamment le droit privé.

Le droit fiscal s'oppose-t-il au droit privé comme le soutiennent les tenants de la théorie de l'autonomie du droit fiscal ou bien constitue-t-il une exception au droit commun que constitue le droit privé, avec toutes les conséquences que cela comporte.



Les tenants de la théorie de l'autonomie du droit fiscal relèvent en faveur de leur thèse notamment :

- 1) que les rapports du fisc et du contribuable ne peuvent être considérés comme des rapports de particulier à particulier.

(V. L. Trolabas. Précis de Science et de Législation Financières 9e. éd. p.269 N° 328).

- 2) que la jurisprudence a reconnu l'existence d'une action fiscale entre l'action civile et l'action pénale.

- 3) que la jurisprudence a refusé malgré l'art.1152 du Code Civil à allouer des intérêts au contribuable qui obtient restitution de l'impôt.

(V. L. Trolabas, ouvrage précité p.271 N°331)

Or que nous a appris la jurisprudence ?

- 1) sur la question des rapports entre le contribuable et le fisc nous avons vu que la jurisprudence a distingué suivant que l'accord intervenu entre ces parties porte sur des questions

de droit ou de fait ; que sur les questions de fait l'accord entre le Fisc et le contribuable est possible et lie le Fisc comme s'il émanait d'un particulier.

- 2) nous avons vu que la jurisprudence a refusé l'intervention pour "analogie d'intérêt pécuniaire", donc a refusé de reconnaître au contentieux fiscal un caractère objectif; donc a refusé de reconnaître à ce contentieux un caractère différent de celui du contentieux de droit commun qui est un contentieux subjectif.
- 3) Nous avons vu que la jurisprudence a alloué des intérêts sur les sommes remboursées par application des dispositions du Code Civil.

Ainsi sur ces trois points spéciaux, la jurisprudence a infirmé la théorie de l'autonomie du droit fiscal. Et la conclusion à tirer c'est que le droit fiscal a été considéré comme une exception au droit commun.

En voici, au surplus, des preuves supplémentaires.

La jurisprudence en matière notamment de report déficitaire et de recours prévu à l'art.45 a interprété la loi restrictivement.

Qu'est-ce à dire sinon que la loi fiscale n'est qu'une loi dérogeant au droit commun ?

La jurisprudence a recouru au droit commun pour la détermination des conditions d'exercice du droit d'appel confirmant ainsi qu'au cas où la loi est muette il faut appliquer le droit commun.

La jurisprudence chaque fois qu'il s'est agi de savoir si un contribuable était en droit ou non de déduire une charge déterminée a cherché en premier lieu à déterminer la situation juridique du contribuable, en conformité des règles du droit commun et s'est prononcée sur la déductibilité par application de ces règles.

(v. notamment la jurisprudence en matière de salaires des employés mobilisés et des gratifications au personnel)

La jurisprudence, en d'autres termes, a retenu l'opposabilité au fisc de toutes les conventions liant le contribuable, les cas de fraude étant bien entendu réservés, confirmant ainsi la position de "créancier" du Fisc, confirmant, et c'est par là que nous terminons, que le droit fiscal ne s'oppose pas au droit privé mais est dominé par ce droit.

ANNEXES

LOI N° 14 de 1939

*Etablissant un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers,
sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur le revenu
du travail*

LIVRE II

IMPOT SUR LES BENEFICES COMMERCIAUX ET INDUSTRIELS

CHAPITRE I.

Des Exploitations Imposables

30. — Il est établi, à partir du 1er Septembre 1938, un impôt annuel sur les bénéfices des professions et exploitations commerciales, industrielles et artisanales, y compris les concessions et exploitations des mines et autres, sans autres exceptions que celles limitativement désignées par la loi.

31. — Les Sociétés par actions sont soumises à l'impôt, quel qu'en soit l'objet.

32. — L'impôt est également dû sur les bénéfices:

- 1°) des Sociétés Coopératives de Consommation lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente ou la livraison de denrées, produits ou marchandises;
- 2°) des Sociétés Coopératives et unions de Coopératives d'actisans :
- 3°) des Sociétés Coopératives ouvrières de production;
- 4°) des personnes et sociétés se livrant à des opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui, habituellement, achètent en leur nom des immeubles ou des fonds de commerce en vue de les revendre;

- 5°) des courtiers, agents de change, commissionnaires et, en général, toute personne, Société, agence, bureau, se livrant aux opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente de toute marchandise, denrée, valeurs généralement quelconques;
- 6°) des personnes et sociétés qui procèdent au lotissement et à la vente après exécution de travaux de viabilité, de terrains leur appartenant;
- 7°) des personnes ou sociétés qui donnent en location un établissement commercial ou industriel, muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location contienne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou de l'industrie;
- 8°) de toute profession ou entreprise généralement quelconque non soumise à un autre impôt cédulaire.

32 bis. Ajouté. L. N° 39 du 21 Juillet 1941. Les courtages ou commissions, quelle qu'en soit la dénomination, sont assujettis à l'impôt au taux établi par l'art. 37 ci-après, sans aucune déduction même s'il s'agit d'un acte isolé ne constituant pas l'exercice d'une profession.

Un arrêté du Ministre des Finances déterminera les déclarations à présenter à cet effet tant par le contribuable lui-même que par les personnes qui ont à payer les dits courtages et commissions ainsi que le mode et les délais de paiement de l'impôt.

33. — L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés dans toute entreprise exploitée en Egypte.

34. — L'impôt est établi pour chaque exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en Egypte, au siège de la direction des entreprises ou à défaut, au lieu du principal établissement.

Dans les Sociétés en nom collectif, chacun des associés est personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la Société.

Dans les Sociétés en commandite, l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part de bénéfice et, pour le surplus, au nom de la Société.

35. — L. N° 42 du 29 Juillet 1941. Les Sociétés anonymes profitent d'une déduction sur le montant de leurs bénéfices imposables équivalente aux sommes mises en distribution sur les mêmes bénéfices atteints par l'impôt prévu à l'art. 1er al. 1 et 4 pourvu que le dit impôt ait été effectivement acquitté.

Les Sociétés en commandite profitent de cette disposition jusqu'à concurrence des bénéfices alloués aux commanditaires.

Cette modification sera applicable à tout impôt dû sur les bénéfices commerciaux et industriels à partir du 1er Janvier 1941.

36. — Sans préjudice des dispositions de l'art. 15 alinéa 2, les revenus des capitaux mobiliers figurant à l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt visé au livre I de la présente loi ou exonérés du dit impôt par d'autres lois sont déduits du bénéfice net total imposable, à concurrence de leur montant net après imputation à ce montant de la quote-part des frais et charges y afférents, la dite quote-part étant fixée forfaitairement à 10% du montant des revenus en question.

Il en est de même des revenus des immeubles, ruraux ou urbains figurant à l'actif de l'entreprise, lesquels revenus, sous déduction du 10% de leur montant, sont déduits du bénéfice net imposable.

CHAPITRE II.

Taux de l'Impôt

37. — L. N° 19 du 8 Juin 1942. Le taux de l'impôt établi conformément aux art. 7, 15 et 37 de la loi N° 14 de 1939 portant établissement d'un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers et sur les bénéfices commerciaux et industriels est porté à 12%.

Le nouveau taux entrera en vigueur à partir du 1er Janvier 1942.

CHAPITRE III.

Bénéfices Imposables

38. — L'impôt est établi chaque année sur les bénéfices nets réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de 12 mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan.

39. — Les bénéfices nets imposables sont déterminés par les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours soit en fin d'exploitation, et ce, sous déduction de toutes charges, notamment :

- 1°) du loyer des immeubles occupés par l'entreprise, que ces immeubles lui appartiennent ou lui soient donnés en location; dans le premier cas, il sera tenu compte du loyer ayant servi à l'établissement de l'impôt sur la propriété bâtie;
- 2°) les amortissements réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement

admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation;

- 3°) des impôts à la charge de l'entreprise, à l'exclusion de l'impôt sur les bénéfices, établi par la présente loi;
- 4°) Ajouté. L. N° 138 de 1948. A partir du 1er Janvier 1948, seront considérées comme des charges les souscriptions et les subventions payées aux institutions de bienfaisance et aux œuvres sociales reconnues par le Gouvernement Egyptien et ayant leur siège en Egypte, sans que leur montant dépasse 3% du bénéfice net de chaque entreprise.

Quant aux sommes prélevées sur les bénéfices des Sociétés ou entreprises pour alimenter leurs réserves de quelque nature qu'elles soient ou pour constituer une provision en vue de faire face à une perte éventuelle ou pour accorder aux employés et ouvriers des gratifications dont le total annuel dépasserait le montant des appointements de deux mois, elles ne seront pas déduites des bénéfices imposables.

CHAPITRE IV.

Exemptions

40. — Sont affranchis de l'impôt:

- 1°) les Sociétés Coopératives agricoles constituées en vertu de la loi N° 23 de 1927;
- 2°) les Sociétés Coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes;
- 3°) L. N° 39 du 21 Juillet 1941. Toutes associations ou collectivités dont le but n'est pas lucratif, ainsi que tous établissements scolaires dépendant de pareilles associations ou collectivités.
- 4°) Toute entreprise agricole qui ne revêt pas la forme de Société.

41. — Sont affranchis de l'impôt les particuliers, les associés en nom collectif, les associés solidaires dans les sociétés en commandite dont le bénéfice annuel net ne dépasse pas L.E. 100.- quel que soit l'objet du commerce ou de l'industrie auquel ils se livrent et ce, au cas où ils seraient célibataires.

S'ils sont mariés et sans charge d'enfants, la limite de l'affranchissement sera de L.E. 120. S'ils ne sont pas mariés mais ont à charge un ou plusieurs enfants, quel qu'en soit le nombre, la limite sera élevée à L.E. 130. S'ils sont mariés avec charge d'un ou plusieurs enfants quel qu'en soit le nombre la limite sera élevée à L.E. 150.

Loi N° 15 du 1er Juillet 1942. Si le bénéfice net annuel dépasse la limite des divers affranchissements susvisés mais ne dépasse pas le double de cette limite l'impôt ne portera que sur le surplus.

Si le bénéfice net dépasse le double de la limite des affranchissements le contribuable ne bénéficiera pas de l'exception, à condition que le bénéfice qui lui restera après l'acquittement de l'impôt ne soit pas inférieur à celui qui restera au contribuable dont les bénéfices sont moins élevés que les siens.

CHAPITRE V.

Détermination des bénéfices imposables

SECTION 1.

Sociétés par Actions

42. — Pour les Sociétés par actions, l'impôt est établi sur les bénéfices réels dûment constatés par les bilans.

43. — L. N° 39 du 21 Juillet 1941. Les Sociétés sont tenues de remettre à l'Administration Fiscale dans les 30 jours de l'approbation du bilan annuel par l'assemblée générale, et au plus tard dans les 30 jours qui suivent la date extrême fixée par les Statuts pour l'approbation du bilan, une déclaration indiquant le montant de leurs bénéfices.

Si l'entreprise a été déficitaire, la déclaration doit indiquer le montant du déficit.

L'Administration Fiscale pourra, en cas de besoin, et pour les raisons dont elle sera seule juge, accorder une prorogation du délai ci-dessus pour une durée n'excédant pas trois mois.

44. — La déclaration prescrite à l'article précédent sera accompagnée d'un résumé du Compte des Profits et Pertes, d'une copie du dernier bilan approuvé et d'un relevé des amortissements.

45. — Les chiffres présentés par la Société et acceptés par l'Administration servent de base à l'imposition.

L'Administration pourra néanmoins rectifier ces chiffres. Dans ce cas, l'imposition est faite également sur la base des chiffres ainsi rectifiés, et le montant fixé est exigible, sauf recours de la Société contribuable dans les 15 jours qui suivent la notification qui lui aura

été faite par lettre recommandée avec avis de réception, du montant de l'impôt, par devant le Tribunal de Première Instance, siégeant en matière commerciale.

46. — Les Sociétés par actions qui ne communiquent pas leurs bilans à l'Administration Fiscale seront traitées, au point de vue de la détermination de leurs revenus imposables, à l'instar des sociétés et particuliers faisant l'objet de la section suivante.

SECTION 2.

Sociétés autres que les Sociétés par actions et particuliers

47. — Pour tous contribuables autres que les Sociétés par actions, l'impôt est également établi sur les bénéfices réels dûment constatés par les comptes réguliers de l'entreprise.

Si le contribuable s'abstient de fournir ses comptes et justifications à l'Administration Fiscale, il sera procédé à une estimation forfaitaire des bénéfices d'après les règles ci-après, sans préjudice des sanctions édictées par la présente loi.

Il sera également procédé à l'estimation forfaitaire si l'Administration rejette les comptes et justifications produits par le contribuable.

48. — L. N° 39 du 21 Juillet 1941. Le contribuable est tenu de remettre à l'Administration Fiscale, avant le 1er Mars de chaque année, ou dans les deux mois de l'expiration de son exercice financier, la déclaration prévue à l'art. 43, ainsi que tous les documents et pièces justificatives.

49. — Le contribuable est tenu de présenter la déclaration susvisée même dans le cas où il y a lieu de procéder à l'estimation forfaitaire; il doit indiquer lui-même les chiffres auxquels il estime ses bénéfices de l'année précédente, ainsi que tous éléments sur lesquels il s'est basé pour faire cette estimation.

50. — L'estimation forfaitaire est faite par les soins de commissions composées de trois membres, fonctionnaires de l'Etat, auxquels pourraient être adjoints, si le contribuable en fait la demande, deux commerçants, industriels ou contribuables payant des impôts non inférieurs à L.E. 5 par an, à choisir par l'intéressé lui-même.

51. — Les commissions d'estimation siégeront aux chefs-lieu des gouvernorats et moudiries, ainsi que dans toute autre localité où le Ministre des Finances juge à propos de créer une commission spéciale.

52. — L'Administration Fiscale saisira les Commissions d'estimation de tous les cas sur lesquels l'accord ne s'est pas fait entre elle et le contribuable, en lui communiquant toutes déclarations et données fournies par le contribuable et en lui soumettant ses propres observations s'il y a lieu.

Cinq jours au moins avant la date fixée pour la réunion de la commission, celle-ci en fera la notification au contribuable par lettre recommandée avec avis de réception afin de lui permettre, s'il le veut, de formuler ses observations en personne ou par mandataire.

53. — L'estimation faite par la Commission est notifiée au contribuable par les soins de l'Administration Fiscale, par lettre recommandée avec avis de réception.

Elle sert de base à l'imposition et le montant fixé est exigible même en cas de recours exercé aux termes de l'article suivant.

Toutefois, si un jugement du Tribunal de Première Instance est rendu, l'impôt devra être perçu en conséquence, en attendant que soit tranché définitivement le recours en appel qui pourrait être formé.

54. — Dans les 15 jours à partir de la notification de la décision prise par la Commission, telle qu'elle est réglée à l'article précédent, tant le contribuable que l'Administration Fiscale peuvent se pourvoir contre l'estimation par devant le Tribunal de Première Instance siégeant en matière commerciale et auquel ressortit le lieu de résidence du contribuable.

La preuve incombe à la partie dont les conclusions sont contraires à l'estimation faite par la Commission.

55. — Supprimé. L. N° 120 du 13 Août 1944.

56. — Dans les instances prévues aux art. 45 et 54, le tribunal pourra, soit ordonner la production, par les établissements financiers, des extraits de leurs livres et comptes relatifs à la situation financière du contribuable en cause, soit commettre un juge ou un des experts visés par l'art. 89 pour compulser les dits livres et comptes.

SECTION 3.

Dispositions communes à toutes les entreprises

57. — En cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant le dit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée l'excédent du déficit est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice

qui suit l'exercice déficitaire; s'il existe un reliquat il peut être reporté sur le troisième exercice, et non au delà.

58. — Dans le cas de cessation totale ou partielle d'une entreprise, l'impôt est dû sur les bénéfices réalisés jusqu'à la date de cette cessation.

Pour bénéficier de cette disposition le contribuable doit dans les 60 jours de la cessation de l'entreprise, en aviser l'Administration Fiscale en lui fournissant tous documents et renseignements nécessaires pour la liquidation de l'impôt, sous peine d'être redevable de l'impôt dû pour une année entière.

59. — L. N° 137 de 1948. La cession de la totalité ou d'une partie de l'entreprise est considérée, au point de vue de la liquidation de l'impôt, comme une cessation d'exploitation et régie par les dispositions de l'article précédent. Il incombera tant au cédant qu'au cessionnaire d'en aviser l'Administration Fiscale dans les 60 jours de la date de la cession. Le cédant et le cessionnaire seront solidairement responsables de tous impôts dus sur les entreprises cédées jusqu'à la date de la cession.

Il appartiendra au cessionnaire de demander à l'Administration Fiscale un état des impôts à elle dus sur l'entreprise cédée.

L'Administration Fiscale devra lui fournir l'état susvisé dans les 60 jours de la date de sa demande et la solidarité prévue au présent article se limitera aux montants figurant sur le dit état et ce sans préjudice des droits de l'Administration vis-à-vis du cédant. Faute par l'Administration d'aviser le cessionnaire dans le délai prescrit de ce qui lui est dû, il sera libéré de toute responsabilité.

La cession ne fait pas obstacle à la prescription des impôts tant que les formalités prescrites par la loi N° 11 de 1940 n'ont pas été accomplies.

Toute infraction aux dispositions du présent article sera passible des peines prévues à l'art. 85 al. 1er.

60. — Les perceptions de l'impôt se font par mensualités, trimestrialités, semestrialités ou en une seule fois par an, dans les conditions à établir dans le règlement d'exécution.

L I V R E I V.

DISPOSITIONS COMMUNES A TOUS LES IMPOTS

CHAPITRE I.

Droit de communication et secret professionnel

78. — En aucun cas les Administrations relevant de l'Etat, des

Conseils Provinciaux et Municipaux ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration Fiscale, qui, pour établir les impôts institués par la présente loi, leur demandent communication des documents qu'ils détiennent.

79. — Dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles, le Ministère Public peut donner communication des dossiers à l'Administration Fiscale.

80. — Les mandataires de justice, les fonctionnaires de l'ordre judiciaire et les fonctionnaires administratifs sont tenus de signaler à l'Administration Fiscale toute indication qu'ils peuvent recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu.

81. — Tous banquiers, administrateurs de biens et commerçants faisant profession de payer des revenus de valeurs mobilières, ainsi que toutes les sociétés et tous les commerçants sont tenus de présenter à toute réquisition des Agents de l'Administration Fiscale, les livres dont la tenue est exigée par les Codes de Commerce ou par toutes autres dispositions législatives s'il est établi que ces livres sont effectivement tenus, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, afin que les agents s'assurent de l'exécution de toutes les dispositions de la présente loi.

La communication se fait au siège de l'entreprise et durant les heures habituelles de travail.

82. — Les institutions, organismes et entreprises généralement quelconques exonérées d'impôt, sont tenus de fournir à toute réquisition des agents de l'Administration Fiscale tous leurs livres de comptabilité et pièces annexes ainsi que toute justification que l'agent du Fisc jugera utile de leur demander.

83. — Le refus de communiquer les livres, pièces et documents visés aux deux articles précédents ou leur destruction avant la prescription des droits fiscaux établis par la présente loi sont constatés par un procès-verbal et donnent lieu à l'application d'une amende ne dépassant pas P.T. 1000.-

Indépendamment de l'amende édictée ci-dessus, les contrevenants doivent en cas d'instance, être condamnés à représenter les livres, pièces et documents non communiqués sous une astreinte à fixer par le jugement pour chaque jour de retard. Cette astreinte commence à courir de la date de la notification du procès-verbal dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié; elle ne cesse que le jour où il est constaté au moyen d'une

mention inscrite par un agent de contrôle sur un des principaux livres de la Société ou de l'établissement que l'Administration Fiscale a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée.

Toutefois, le Tribunal pourra toujours, sur la demande de l'intéressé et après l'exécution de la production ordonnée, l'exonérer en totalité ou en partie du montant de l'astreinte.

84. — Est tenue au secret professionnel dans les termes de l'art. 310 du Code Pénal et passible des peines prévues au dit article, toute personne appelée à l'occasion de ses fonctions, attributions ou travail, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux des impôts visés par la présente loi.

CHAPITRE II.

Sanctions

85. — Toute infraction aux dispositions des art. 9, 11, 12, 14, 20, 21, 24, 26, 29, 43, 44, 47, 48, 49, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71 et 80 de la présente loi est passible d'une amende n'excédant pas P.T. 2000 et d'une majoration sur les droits non payés, non inférieure à 25% ni supérieure au triple de ces droits.

Est passible d'une amende n'excédant pas L.E. 50 et de la même majoration toute infraction aux dispositions des art. 10, 13, 22 et 23 de la présente loi.

Est passible de l'amende de la majoration mentionnée au précédent alinéa quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, a dissimulé ou tenté de dissimuler des sommes auxquelles s'appliquent les impôts visés par la présente loi.

En cas de récidive dans le délai de trois ans des infractions visées aux trois alinéas précédents, l'amende est doublée.

86. — Est passible d'une amende ne dépassant pas P.T. 100 toute contravention aux dispositions des règlements d'exécution à édicter par le Ministre des Finances.

CHAPITRE III.

Dispositions diverses

87. — Par dérogation aux dispositions de l'art. 38 de la présente loi, l'évaluation des bénéfices pour la période comprise entre la date de l'entrée en vigueur de la présente loi et le 31 décembre 1938, en ce qui concerne les particuliers et les Sociétés en nom collectif seulement, aura lieu sur la base des bénéfices de l'année 1939.

88. — Lorsque le Tribunal statue sur les recours découlant de l'application de la présente loi, le Ministère Public sera représenté aux débats; il sera assisté par un agent de l'Administration fiscale.

89. — En cas d'expertise ordonnée par le Tribunal, l'expert ou les experts ne peuvent être choisis que sur une liste ad hoc dressée pour ces opérations, de concert entre les Ministres des Finances et de la Justice.

90. — L'Etat aura pour la perception des impôts établis par la présente loi un droit de privilège sur tout le patrimoine de ceux qui en sont débiteurs, ainsi que de ceux qui sont tenus légalement de les verser au Trésor.

91. — Le recouvrement des dits impôts sera poursuivi par les voies administratives, conformément au décret du 25 Mars 1880, modifié par le décret du 4 Novembre 1885.

Toutefois pour la réalisation des valeurs et titres négociables, le règlement d'exécution établira les modalités et formes de cette réalisation.

92. — La perception des impôts a lieu en vertu de rôles exécutoires au nom des personnes légalement obligées à en acquitter le montant au Trésor sans préjudice du droit de recours qu'elles pourraient avoir contre les débiteurs de ces impôts.

Ces rôles seront signés par les fonctionnaires désignés par le règlement d'exécution.

93. — La dette de l'impôt est portable et non quérable.

94. — Les débats dans tous recours formés par ou contre le contribuable seront à huis clos. Les procès seront toujours jugés d'urgence.

95. — Dans les procès intentés par ou contre le contribuable relativement à la première évaluation lors de l'application de la présente loi, les frais judiciaires seront perçus à raison de la moitié.

96. — La notification faite par lettre recommandée avec avis de réception aura la force des notifications ordinairement faites par les voies judiciaires.

97. — L. N° 29 du 3 Avril 1947. Par dérogation aux dispositions du 1er al. de l'art. 97 de la loi N° 14 de 1939 établissant un impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur le revenu du travail modifié par la loi N° 62 de 1944, les sommes dues pour la période comprise entre le 1er Septembre 1938 et fin Décembre 1944 à titre d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur les bénéfices

exceptionnels sont considérées exigibles et l'action du Fisc en paiement des dites sommes ne sera prescrite que par 10 ans en ce qui concerne les années 1938, 1939 et 1940, neuf ans pour 1941, huit ans pour 1942, sept ans pour 1943 et 6 ans pour 1944.

L'action du contribuable en restitution d'impôts indûment perçus se prescrit par deux ans.

98. — Les recours contre l'estimation formée en vertu de la présente loi auprès du Tribunal de Première Instance siégeant en matière commerciale seront déférés directement à la Chambre compétente, sans passer par le juge préparateur.

99. — En ce qui concerne les pourvois d'appel formés par le contribuable ou par l'Administration Fiscale contre le jugement rendu par le Tribunal de Première Instance siégeant en matière commerciale ou par le Tribunal Sommaire relativement aux recours mentionnés dans la présente loi, le délai d'appel sera de la moitié du délai prévu par les Codes de Procédure Nationale et Mixte.

100. — Les recours formés par les contribuables contre l'Administration Fiscale soit par devant le Tribunal de Première Instance siégeant en matière commerciale soit par devant le Tribunal Sommaire seront de la compétence du Tribunal Sommaire dans la circonscription duquel se trouve le siège principal ou le domicile habituel du contribuable ou de l'établissement dont l'estimation des bénéfices est contestée.

101. — Les recours formés tant par l'Administration que par le contribuable n'auront nullement un effet suspensif sur l'exigibilité de l'impôt à moins qu'ils n'aient fait l'objet d'un jugement du Tribunal de Première Instance ou du Tribunal Sommaire, selon les cas; auquel cas il y aura lieu de se conformer au dit jugement jusqu'au vidé définitif du procès.

102. — Par Administration Fiscale dans le sens de la présente loi on entend le Ministère des Finances ainsi que tous services et agents qui seront chargés par les lois, décrets ou règlements, de l'application de la présente loi.

103. — Les agents de l'Administration Fiscale désignés par le règlement d'exécution auront, pour constater toutes contraventions à la présente loi et aux règlements qui en découlent, la qualité d'officier de police judiciaire.

104. — Nos Ministres sont chargés, chacun en ce qui le concerne de l'exécution de la présente loi.

Notre Ministre des Finances prendra les arrêtés et promulguera les règlements d'exécution que comporte son application.

REGLEMENT D'EXECUTION DE LA LOI N° 14

*Etablissant un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers,
sur les bénéfices commerciaux et industriels
et sur les revenus du travail*

LIVRE II**IMPOT SUR LES BENEFICES COMMERCIAUX
ET INDUSTRIELS**

18. — La déclaration visée aux art. 43 et 48 de la loi sera présentée sur la formule N° 14 "Impôts" ou sur tout autre écrit contenant les mêmes indications.

Cette déclaration est requise même si l'exercice est déficitaire ou si le bénéfice net ne dépasse pas la limite d'exemption prévue à l'art. 41. La déclaration doit être adressée au Mamour des Impôts dans la circonscription duquel se trouve le siège de la direction de l'entreprise ou son principal établissement.

19. — A. N° 81 du 25 Mai 1942. Les Sociétés anonymes et en commandite sont tenues d'indiquer dans la déclaration mentionnée à l'article précédent le montant des distributions effectuées à la date de présentation de la déclaration sur les bénéfices faisant l'objet de cette déclaration et leur donnant le droit à une déduction sur les bénéfices assujettis à l'impôt et conformément à l'art. 35 modifié de la loi. Les dites distributions seront déduites à la condition de présenter une déclaration supplémentaire dans un délai ne dépassant pas trente jours de la date fixée pour la présentation de la déclaration sur les bénéfices.

Quant aux distributions effectuées postérieurement à la présentation de la déclaration initiale ou de la déclaration supplémentaire et donnant droit à la Société de demander qu'elles soient déduites des bénéfices, elles feront l'objet d'un état à présenter par cette dernière, après la clôture de son exercice, au Mamour des Impôts dans la circonscription duquel se trouve le siège de sa direction ou son principal établissement et le montant des sommes indûment payées lui sera remboursé après approbation du directeur des impôts. Seules seront déduites des bénéfices des Sociétés pour une année déterminée les distributions opérées sur ces mêmes bénéfices, à l'exclusion de toutes distributions faites sur les réserves ou d'autres provisions. Si dans une année quelconque, le montant des distributions dépasse les bénéfices, l'impôt perçu sur l'excédent ne sera pas remboursé à la Société.

20. — Dans le cas où la déclaration des bénéfices du contribuable ne s'appuie pas sur une comptabilité, mais sur son estimation personnelle, c'est-à-dire, dans les cas prévus aux art. 48 et 49 de la loi, la déclaration sera présentée sur la formule N° 15 "Impôts" ou sur tout autre écrit contenant les mêmes indications, au Mâmour des Impôts dans la circonscription duquel se trouve le principal établissement de l'entreprise.

21. — Après la réception des déclarations prévues aux articles 18 et 20 de ce règlement, le Mâmour des Impôts a le droit de demander au contribuable des éclaircissements oraux ou écrits (et dans ce dernier cas, il lui adresse cette demande sur une formule n. 16 "Impôts").

Le contribuable est tenu de fournir ces éclaircissements dans les vingt jours qui suivent la demande.

22. — Le Mâmour peut demander au contribuable des justifications pour appuyer le contenu de sa déclaration.

Le contribuable doit fournir ces justifications dans les 20 jours qui suivent la demande.

23. — Il peut, également, aviser le contribuable de son intention de procéder à une vérification sur place de la comptabilité de l'entreprise aux fins de la vérification de la déclaration de ses bénéfices; il lui adresse à cet effet un avis sur la formule N° 17 "Impôts".

24. — S'il s'agit d'une Société anonyme qui s'est conformée aux prescriptions des Art. 43 et 44 de la loi, et que le Mâmour à la suite des éclaircissements et justifications par lui exigées ou bien après les vérifications des comptabilités, estime qu'il y a lieu d'établir l'imposition sur des bases différentes de celles contenues dans la déclaration, il est tenu d'en aviser la société sur la formule n. 18 "Impôts" en lui demandant ses observations d'une façon définitive. Si le désaccord persiste malgré les nouvelles observations, le Mâmour établira l'imposition sur les chiffres qu'il fixera lui-même, conformément à l'art. 45 de la loi.

25. — A. 13 Mai 1946. S'il s'agit d'une société anonyme n'ayant pas déclaré ses bénéfices ou ayant présenté une déclaration non accompagnée de bilan et que le Mâmour des Impôts n'a pas admis le contenu de la déclaration, ou bien, s'il s'agit d'un particulier ou d'une Société autre qu'une Société anonyme, n'ayant pas fait la déclaration des bénéfices, ou ayant fait une déclaration rejetée par le Mâmour malgré les éclaircissements qu'il aurait demandés, que la déclaration soit appuyée par une comptabilité ou basée sur l'estimation forfaitaire du contribuable lui-même, le Mâmour notifie au contribuable sur la formule n. 19 "Impôts" l'estimation forfaitaire qu'il se propose de prendre pour base de l'imposition. Il lui fixe vingt jours pour l'envoi de son acceptation ou de ses observations.

Si le contribuable accepte le point de vue du Mâmour dans le délai prescrit, celui-ci soumettra la base de l'imposition au directeur local aux fins d'émission du rôle en vertu duquel l'impôt devra être acquitté.

Si le contribuable n'accepte pas l'estimation du Mâmour et lui communique des observations que celui-ci rejette, ou bien si le contribuable n'envoie pas d'observations et que le désaccord persiste, le Mâmour lui notifie, sur la formule n. 20 "Impôts" son intention d'en saisir la Commission d'estimation forfaitaire, si son point de vue n'est pas accepté dans les 10 jours qui suivent la réception de la formule précitée.

26. — A. 13 Mai 1946. Au cas où le contribuable n'aurait pas notifié son acceptation de l'estimation dans les 10 jours, le Mâmour soumettra la question par un rapport rédigé sur la formule n. 21 "Impôts" au directeur local qui en assumera la révision et ordonnera de combler les lacunes révélées par la vérification, puis approuvera de déférer la question à la Commission d'estimation.

La Commission d'estimation forfaitaire n'est saisie de la question que dans la mesure où le désaccord persiste entre le Mâmour et le contribuable, en ce sens que la partie du revenu admise de part et d'autre servira de base à une imposition provisoire en attendant la décision de la Commission sur le désaccord.

27. — La Commission avise le contribuable, sur la formule n. 22 "Impôts" de la date de sa réunion. Après la décision elle rendra au Mâmour la formule n. 21 "Impôts" ainsi que le dossier individuel du contribuable. La décision de la Commission servira de base d'imposition dans la matrice à rédiger en vue de l'émission du rôle par le Directeur des Impôts.

28. — Par Administration Fiscale dans les art. 58 et 59 de la loi, on entend le Mâmour des Impôts dans la circonscription duquel se trouve le siège de la direction de l'entreprise ou son principal établissement.

L I V R E I V

DISPOSITIONS COMMUNES A TOUS LES IMPOTS

CHAPITRE I.

Droit de Communication

44. — A. 3 Décembre 1941. Seuls les fonctionnaires de l'Administration des Impôts ayant au moins le rang de Mâmour-adjoint ou Inspecteur-adjoint peuvent exercer le droit de communication.

45. — Les fonctionnaires de l'Administration des Impôts ne peuvent, en aucun cas, exercer le droit de communication dans des buts autres que ceux se rapportant à l'établissement des impositions.

46. — Avant de procéder à une vérification, le contribuable doit être avisé de la date et de l'heure de la visite du fonctionnaire compétent avec indication des registres et papiers dont on demande la communication.

CHAPITRE II

Paiement des Impôts

47. — Les rôles, en vertu desquels les impôts sont perçus conformément à l'art. 92 de la loi, sont émis par les directeurs locaux des impôts.

48. — A. 3 Avril 1948. L'impôt doit être acquitté intégralement dès réception de l'avertissement de l'émission du rôle sur la formule 4 "Impôts".

Toutefois le contribuable, peut par requête adressée au Mâmour des Impôts compétent dans les 15 jours de la réception de l'avertissement demander l'autorisation d'en effectuer le paiement par versements mensuels, trimestriels ou semestriels. La requête sera transmise de suite au Directeur local accompagnée de l'avis du Mâmour.

L'Administration aura droit d'accepter ou de refuser le règlement échelonné.

De toute façon, le paiement par termes ne saurait s'étendre sur un plus grand nombre d'années que le nombre d'années de l'impôt.

A défaut de paiement d'une échéance, les autres termes seront exigibles immédiatement.

49. — Les impôts sont acquittés au Mâmour compétent en espèces, par un chèque tiré sur une Banque, ou par un mandat postal, ou bien en espèces à tout sarraf, percepteur gouvernemental, ou à toute caisse du Gouvernement. Au cas où l'impôt est acquitté à un percepteur ou à une Caisse autres que ceux de l'Administration des Impôts ou de ses bureaux auxiliaires, le contribuable est tenu d'aviser le Mâmour des Impôts compétent du paiement de la somme exigible, en ayant soin de désigner le percepteur, sarraf ou Caisse, auquel le paiement a été effectué, avec indication du numéro et de la date du récépissé.

CHAPITRE III.

Officiers de la Police Judiciaire

50. — A. 3 Décembre 1941. Les fonctionnaires de l'Administration des Impôts ayant la qualité d'officiers de police judiciaire pour constater toutes contraventions à la loi n. 14 de 1939 et aux autres lois modifiant ou complétant la susdite loi ou à toute autre loi établissant des impôts sur les revenus des capitaux mobiliers en général ainsi qu'aux règlements d'exécution et arrêtés relatifs aux lois dont il s'agit, sont les suivants: le directeur et le sous-directeur du service de l'impôt sur les revenus, les chefs des sections locales, les Mâmours-adjoints, les inspecteurs-adjoints et tout autre fonctionnaire investi par arrêté ministériel de la qualité d'officier de police judiciaire.

CHAPITRE IV.

Disposition provisoire

51. — Dans toute circonscription où le Mâmour n'est pas nommé, le directeur local des impôts remplira les fonctions du Mâmour. Les contribuables lui adresseront toutes les déclarations, états et écrits dont le présent règlement prévoit l'envoi au Mâmour. Ils peuvent également lui verser les impôts exigibles.

CHAPITRE V.

Sanctions contre les contraventions aux dispositions du présent Règlement.

Date de son entrée en vigueur.

52. — Toute contravention à l'une des dispositions de ce règlement non édictée par la loi N° 14 de 1939 est punie d'une amende ne dépassant pas P.T. 100.

53. — Le présent règlement entrera en vigueur à partir de la date de sa publication au Journal Officiel.

TAUX D'AMORTISSEMENT

admis par l'Administration (Circulaire N° 2)

ELEMENTS AMORTISSABLES	TAUX APPLICABLES	
	jusqu'au 31.12.40 %	à partir du 1.1.1941 %
Appareils médicaux L/C N° 77 du 23/9/43:		
à usure rapide		20
à usure lente		10
Appareils de mesure	5	6
Argenteries (Hôtels)	10	12,5
Auteur (prix d'acquisition du droit d') ...	5	5
Automobiles:		
Camions	15	25
Lorry	15	20
Omnibus	20	25
Taxis	20	25
Avions	25	25
Barils	réévaluation	
Barques à voile (Dahabiehs)	3% du coût de construction ou, si elles sont acquises, leur âge probable d'utilité sera estimé et un pourcentage correspondant sera adopté.	
Bâtiments:		
à usage d'habitation	2	2
à usage d'usine	3	3
Blanc (lingerie) utilisée dans les hôtels et hôpitaux	réévaluation dans la mesure des blancs achetés pour remplacer ceux qui sont devenus inutilisables à condition que les acquisitions ne dépassent pas la moitié de la quantité existante originellement et que leur valeur ne dépasse pas la quantité amortie.	
Boulangeries mécaniques (voir machine de panification).		
Bouteilles (voir barils)		
Caisses (voir barils)		

ELEMENTS AMORTISSABLES	TAUX APPLICABLES	
	jusqu'au 31.12.40 %	à partir du 1.1.1941 %
Caractères (voir machines à imprimer).		
Cartons utilisés dans les machines de tissage	20	25
Dahabiehs (voir barques à voile).		
Dragues	10	5
Flacons (voir barils).		
Fonderie des caractères des machines à imprimer	20	10
Frigidaires	5	6
Hélices,	5 % du coût de construc- tion ou si elles sont ac- quises leur âge probable d'utilisation sera estimé et un pourcentage cor- respondant sera adopté.	
Instruments chirurgicaux (L/C N° 77 du 23/9/43) :		
à usure rapide		20
à usure lente		10
Machines :		
aiguiser (à)	3	6
allumettes (à fabriquer des)	5	6
Apprêtage (d') (v. machine de tissage)		
autos (des ateliers de réparation), sa- voir: tours, meules, instruments de mesure)	5	6
calculer (à)	10	12,5
chaussettes (à fabriquer des)	5	6
cinématographiques (de projection) ...	15	20
coudre (à)	10	10
cuisine (pour)		10
eaux gazeuses (pour les)	5	6
écrire (à)	10	12,5
filature (de) (v. machines de tissage).		
frigorifiques	5	6
imprimer (à) (v. aussi matériel et moteur)	8	10
laiteries (des)	5	6
meubles (à fabriquer des)	5	6
panification (de)	6	7,5
relieuses	10	7,5
scieries mécaniques	5	6
teinture (voir tissage)		
tissage	7,5	10

ELEMENTS AMORTISSABLES	TAUX APPLICABLES	
	jusqu'au 31.12.40 %	à partir du 1.1.1941 %
Matériel:		
Constructions (des entrepreneurs de):		
charrettes		6
jalons	10 sauf révision	
malaxeur de béton	7,5	6
mètres à ruban	15/30 % suivant que l'usage n'est pas ou est permanent.	
mires	6 sauf révision	
niveau:		
eau (d')	5 (sauf rév.)	5
lunettes (à)	5	6
pompes à eau	5	6
tentes	5	20
voitures à cheval	5	6
eaux gazeuses (des fabriques d')	5	6
imprimeries (des):		
axe et volant des (machines)	20	20
caractères	10	10
Meules (à céréales)	5	5
Mobiliers:		
bureaux et magasins (des)	5	6
cafés, hôtels, restaurants et théâtres ...	10	12,5
cinémas (des)	10	10
Moteurs:		
glaceries, laiteries, minoterie (fonctionnant dans les)	5	5
machines cinématographiques (et appareils électriques des)	15	15
machines à imprimer (fonctionnant dans les)	5	6
Néon (installation d'éclairage au)	10	12,5
Porcelaine (voir verrerie).		
Sciéries et ébénisteries mécaniques	5	5
Station de T.S.F.	20	20
Verrerie	proportion de la quantité restante, suivant inventaire, par rapport à la quantité originaire, considérée comme base du montant de la valeur de cet élément.	

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES ET ETUDES SUR L'IMPOT EGYPTIEN

- Taha AFIFI. — *L'évaluation fiscale des bénéfices commerciaux et industriels* (1939).
- Maurice BOUSKELA. — *Les impôts mobiliers en Egypte. Guide pratique du Contribuable* (1947).
- M. PUPIKOFER et R. SCHEMEIL. — *Le Répertoire fiscal pratique égyptien*, 2e Ed. 1942.
- Umberto RICCI. — *La Réforme fiscale* in *Egypte Contemporaine*, Mai 1938. - *L'impôt sur les revenus de la richesse mobilière* in *Egypte Contemporaine*, Mai 1939.
- L. RIVET. — *Les Nouveaux Impôts sur le revenu* (1939).
- Sergio VITALE. — *Les amortissements par rapport à l'impôt sur les bénéfices*. Extrait de "L'Egypte Contemporaine", 1941.
- Le Journal des Tribunaux Mixtes*, depuis l'introduction de la loi a suivi pas à pas la jurisprudence. Il a publié plusieurs chroniques de prix sur divers aspects du sujet traité.

II. — JOURNAUX, REVUES ET RECUEILS DE JURISPRUDENCE

- Journal du Commerce et de la Marine.*
- Journal des Tribunaux Mixtes.*
- Revue d'Egypte Economique et Financière.*
- Bulletin de Législation et de Jurisprudence Egyptiennes.*
- Gazette des Tribunaux Mixtes.*
- Répertoire Permanent de Législation Egyptienne.*
- Annuaire Statistique* (1945).

III. — OUVRAGES SUR L'IMPOT EGYPTIEN EN LANGUE ARABE

- Habib EL MASRY Pacha. — *L'impôt sur le revenu en Egypte* (1945).
- TAWAKOL, BEHEIRI & WISSA. — *L'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels du point de vue pratique* (1945).
- Mohamed RACHAD. — *L'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels dans la législation financière égyptienne* (1947).

IV. — OUVRAGES ET ARTICLES FRANÇAIS UTILISÉS

- Edgard ALLIX. — *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française* (1931).
- ALLIX & LECERCLE. — *L'impôt sur le revenu*, 2 vol. (1926) avec 2 suppl.
- Lucien BOCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire en général*, 4e éd., Tome II (1933) et suppl. (1936).
- Georges CHAUDAT. — *Le Contentieux des impôts directs dans sa phase administrative*. (1938).
- E. COURTES. — *Précis de Comptabilité publique* (1939).
- DURAND & BOURREL. — *Impôts sur les revenus, questions litigieuses* (1934).
- L. DUGUIT. — *Leçons de droit public général* (1926).
- FEYE. — *Traité de Droit Fiscal des Sociétés et Associations*, II (1935).
- E. FOLLIET. — *Le bilan dans les sociétés anonymes au point de vue juridique et comptable* (1937).
- L. FORMERY. — *Les Impôts en France*.
- G. JEZE. — *Nature et régime de la créance d'impôt*, R.S.L.F. 1936, pp. 195 à 204. - *Responsabilité de l'administration pour des fautes commises dans le service de recouvrement des impôts*, R.S.L.F. 1937, pp. 329 à 333. - *Le Fait générateur de l'impôt*, R.S.L.F. 1937, pp. 604 à 620.
- Henry LAUFENBURGER. — *Précis d'économie et de législation financières I. - Revenu, Capital et Impôt*, 3e éd. 1947. - *Finances Comparées*, 1947.
- Jean LHOMME. — *L'impôt sur le revenu en Angleterre*.
- Jean DE LONGUEVILLE. — *La taxation des bénéfices professionnels en Belgique I.* (1944).
- Jean LUCET-TALAMON. — *Les taxes fédérales sur les Sociétés de capitaux aux Etats-Unis.* (1939).
- E. PILON. — *Principes et Technique des droits d'Enregistrement* (1929).
- L. QUESNOT. — *Administration financière. Méthodes comptables et bilans*. 4e éd. 1930.

ROGEON, DURAND & BOURREL. — *Le Régime fiscal des Sociétés et des valeurs mobilières* (1935).

Tony SAUVEL. — *Revenus réels et impôts directs* (1931).

Pierre STROHL. — *Introduction à la comptabilité des entreprises*.
2e. éd. 1943.

L. TROTABAS. — *Précis de Science et Législation financières*. 9e éd.
1947. - *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français*
in Mélanges Hauriou (1929), pp. 711 à 762.

Henry VIZIOZ. — *Etudes de Procédure*.

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

TABLE ANALYTIQUE

	PAGES
INTRODUCTION	457
ABRÉVIATIONS	463

PREMIÈRE PARTIE

Détermination des bénéfices imposables

<i>Chapitre I.</i> — Période Imposable	467
1. — Année civile ou exercice commercial	467
La règle posée par l'art. 38	467
Si le contribuable peut déplacer la date de clôture de son exercice	467
Droit français	468
2. — Opérations prises en compte au cours de la période imposable	468
La question du rattachement des bénéfices et charges	468
Intérêt de la question	469
Difficultés de la question	470
Jurisprudence	470
A.) Imputation des charges	470
Commissions	470
Gratifications	470
Réparations	471
Ristournes	471
Amortissements	471
B.) Réalisation du bénéfice	472
C.) Conclusion	474
Fait générateur et acte de naissance	474
Droit étranger	475
Etats-Unis	475
Angleterre	475
3. — L'indépendance des exercices	475
<i>Chapitre II.</i> — L'évaluation des bénéfices imposables	477
Plan	477
<i>Section I.</i> — Bénéfices Réels	477
Notion du bénéfice imposable	477

	PAGES
Eléments imposables	477
Notion du bénéfice brut imposable	477
De la réalité du bénéfice	478
Restitution de quote part	478
Attribution d'actions gratuites à la suite de l'incorporation des réserves au capital	479
Rachat par une société de ses actions au dessous du pair ..	479
Intérêts des créances irrécouvrables	480
1. — Profits imposables	481
Avantages en nature	481
Droit français	482
Droit belge	482
Plus value résultant de la cession volontaire d'un élément d'actif	482
Bon de sortie	482
Indemnité d'assurance enregistrée par un contribuable qui s'est constitué son propre assureur	483
Profits non imposables	483
Plus value résultant de la cession non volontaire d'un élément de l'actif	483
2. — Elements déductibles	485
Plan	485
Nature des charges	485
Délimitation des charges	486
Opposition des charges aux dépenses étrangères à l'exploita- tion	486
Opposition des charges aux dépenses consacrées à l'acqui- sition et à l'extension de l'exploitation	487
Caractères des charges	487
La charge doit être comptabilisée	487
La charge doit être justifiée	488
La charge doit être actuelle	488
La charge doit être réelle	488
La charge est à rattacher à l'exercice au cours duquel elle est née	489

A.

Charges déductibles du bénéfice brut (Bénéfice net)

Plan	489
Charges dont la déduction a été prévue	489

	PAGES
1. — Loyer	489
2. — Amortissements	490
Notion de l'amortissement d'après la jurisprudence française	490
But de l'amortissement	490
Conditions auxquelles l'amortissement est déductible	490
a) perte certaine	
b) comptabilisation	
c) usage	
Méthodes	491
Redressement des amortissements par le contribuable	491
Point de départ	492
Valeurs à amortir	492
Frais d'établissement	492
Immeubles	492
Créances irrécouvrables	492
Goodwill	493
3. — Impôts	494
Teneur de l'art. 39,3.	494
Droit français	494
Si l'impôt sur les bénéfices exceptionnels est déductible	494
Droit de timbre sur les actions	498
Impôt additionnel établi par la loi No. 43 de 1940 et par les lois subséquentes	498
Taxes municipales	498
Si les impôts étrangers sont déductibles	498
Charges dont la déduction a été limitée	498
1.) dons	498
2.) gratifications	499
3.) émoluments des Administrateurs-délégués	499
Charges dont la déduction a été exclue	500
1.) Rémunération des Administrateurs et jetons de présence	500
2.) Réserves	500
Définitions	501
Réalité des réserves	501
Droit français	501
3.) Provisions	501
Provisions et amortissements	502
Provisions et réserves	502
La conception législative des provisions	502

	PAGES
Droit français	502
Si le législateur égyptien s'est séparé du législateur français sur la question des provisions.	530
Provision pour perte éventuelle	503
Provision pour perte probable	505
Provision pour perte certaine	505
Provision pour perte subie	506
Charges déductibles d'après la Jurisprudence	506
Frais généraux	506
Appointements et salaires	507
Rétribution conjoint et enfants	507
Appointements des employés mobilisés	508
Fixation du montant des appointements	508
Gratifications	508
Allocations à la Caisse de Prévoyance	510
Commissions au profit du personnel	510
Constructions en faveur du personnel	510
Donations	511
Dépenses faites à l'étranger	512
Frais d'entretien et d'assurance	513
Commissions	513
Ristournes	513
Pertes	513
Dédommagement clientèle	514
Charges non déductibles d'après la Jurisprudence	514
Emoluments de l'exploitant	514
Emoluments du gérant d'une société en Commandite par actions	515
Frais de réparation d'une automobile utilisée par le contribuable pour son usage personnel	515
Frais journaliers non nécessités par l'exploitation	516
Impôts étrangers	516
Frais de travaux ne rentrant pas dans l'objet de l'entreprise	517
Dépenses d'acquisition	517

B.

Charges déductibles du bénéfice net (bénéfice imposable)	517
Détermination générale du bénéfice net imposable et plan	517
1. — Revenus accessoires	518
Revenus immobiliers	518
Valeur locative des immeubles affectés à l'entreprise	518
Fondement de la déduction	519

	PAGES
Evaluation de la valeur locative	519
Si la déduction s'étend à la valeur locative entière ou à ses 9/10 ..	519
Si la valeur locative à déduire est susceptible de majoration ..	520
Déductibilité des amortissements impôts, assurances, frais entretien	520
Domaine d'application de la déduction	520
Loyer des immeubles donnés en location par le contribuable ..	521
Si le loyer à prendre en considération est le loyer net	521
Droit français	521
Revenus mobiliers	522
Jurisprudence	522
Droit français	522
Revenus des professions non commerciales	523
2. — Sommes distribuées par les Sociétés anonymes et les sociétés en commandite l'art. 35, sa modification	524
Fondement	524
Jurisprudence	525
Calcul de l'impôt dû par les sociétés en commandite	525
3. — Déficit d'exploitation	526
Règle posée par l'art. 57	526
Quid du déficit subi antérieurement à la mise en vigueur de la loi ..	526
Si les dispositions de l'art. 57 sont applicables à un contribuable ne tenant pas de comptes réguliers	527
Droit anglais	527

SECTION II.

Bénéfices forfaitaires	527
Cas d'estimation forfaitaire et plan	527
1. — De l'accord du Fisc et du contribuable	529
Le problème	529
L'opinion des Tribunaux Mixtes de 1 ^{er} Inst.	529
L'opinion des Tribunaux Nationaux	529
L'opinion de la Cour	530
Règles découlant de la jurisprudence	531
De la fraude fiscale	531
2. — De la régularité de la Comptabilité	532
Qu'est-ce qu'une comptabilité régulière?	532
Définition de l'Administration	533
Critique	533

	PAGES
Jurisprudence	533
Si le contribuable doit tenir les livres prévus par le Code de commerce	534
Si les livres doivent être cotés et paraphés	534
Si l'absence de pièces comptables suffit pour rejeter des livres régulièrement tenus	534
Du rejet de la comptabilité. Principes retenus	535
De la sincérité de la comptabilité	535
3. — Des Commissions d'Estimation	536
Composition	536
Siège	537
Compétence territoriale	537
Attributions; règles jurisprudentielles	537
Procédure	539
Nature de la fonction exercée par les Commissions d'Estimation	540
Point de vue jurisprudentiel	540
Interprétation proposée	541
Comparaison avec les Commissions françaises	543
4. — Bases de l'évaluation forfaitaire	544
Assiette du bénéfice brut	544
Coefficient à appliquer	545
5. — Dangers de l'estimation forfaitaire et réformes suggérées. ..	545
Dangers de l'estimation forfaitaire	545
Réformes suggérées	545

DEUXIÈME PARTIE

Les Recours Contentieux

Recours gracieux et recours contentieux	549
Plan	549
<i>Chapitre I.</i> — Recours contre le redressement des chiffres présentés par le contribuable. (art. 45)	550
Cas donnant lieu au recours	550
Que faut-il entendre par contestations portant sur les chiffres?	550
L'art. 45 doit être interprété à la lumière des art. 54 et 97 ..	551
Rapports des art. 45 et 54	551
Rapports des art. 45 et 97	551
Interprétations données	552
L'interprétation des Tribunaux de 1 ^{ère} instance	552

	PAGES
L'interprétation de la Cour.	552
L'interprétation du Journal des Tribunaux Mixtes	553
Essai d'interprétation	554
L'art. 45 et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	555
Conditions d'exercice du recours	555
Au profit de qui le recours est ouvert	555
Forme du recours.	556
Fond.	556
Délai.	557
Effets du recours	557
Prescription	558
Conditions	558
<i>Chapitre II. — Recours contre les décisions des Commissions d'Esti-</i>	
<i>mation.</i>	<i>559</i>
Cas donnant lieu à recours.	559
Conditions	560
Au profit de qui le recours est ouvert.	560
Forme.	560
Fond.	560
Fardeau de la preuve.	560
Droit de communication.	561
de l'expertise.	561
Quand il y a lieu à expertise	561
Droit français.	562
Mission de l'expert	563
Valeur de l'avis d'un expert extrajudiciaire fiscal.	563
Pouvoir d'appréciation du Tribunal.	563
Délai.	564
Effets.	564
Prescription	565
<i>Chapitre III. — Recours en restitution de sommes indûment payées</i>	<i>566</i>
Principe	566
Cas donnant lieu à restitution	566
Cas donnant lieu à répétition	566
Conditions	567
Paiement.	567
Nécessité de l'exercice des recours prévus aux art. 45 et 54.	567
Forme	567
Fond.	567
Contrôle de la constitutionnalité	568
Contrôle de la légalité.	568

	PAGES
De la compétence du Conseil d'Etat en matière fiscale. . .	568
Délai	570
Point de départ d'une action en restitution de sommes payées sur la base des Procl. No. 361 et 362.	570
Effets.	570
Principe.	570
Intérêts des montants remboursés.	570
Taux des intérêts.	571
Point de départ des intérêts.	571
Prescription.	571
Action en restitution et action en répétition.	571
<i>Chapitre IV. — Procédure fiscale.</i>	572
Juridiction compétente.	572
Procédure proprement dite.	572
Citations en justice.	572
Transmission directe du recours.	573
Dossier individuel du contribuable	573
Droit d'intervention.	573
Interventions accueillies	573
Membres d'une société en nom collectif	573
Associé de fait.	573
Ordre des Journalistes	573
Intervention rejetée.	574
Urgence.	574
Huis clos.	574
Ministère Public.	575
Des jugements.	575
Nature des jugements rendus en matière fiscale.	575
Les affaires fiscales sont des affaires civiles.	575
Conséquences.	576
Frais judiciaires.	576
De la chose jugée.	577
Voies de recours.	578
Appel.	578
<i>Chapitre V. — Recours en responsabilité pécuniaire dirigé contre l'Administration au cas de faute commise dans le recouvrement de l'impôt.</i>	579
Objet du recours.	579
Contre qui le recours peut être dirigé	579
Position du problème	579

	PAGES
Jurisprudence française.	580
Jurisprudence Mixte.	581
CONCLUSION	
Rapports du droit fiscal et du droit privé.	583
Annexes	585
Bibliographie	605
Table analytique des matières	609

